

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Aspekty mezinárodního zdanění příjmů ze samostatné činnosti
Aspects of International Taxation of Income from Self-Employment

Student:	Bc. Petra Jurčagová
Vedoucí diplomové práce.	Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2018

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Jurčagová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Aspekty mezinárodního zdanění příjmů ze samostatné činnosti**
Aspects of International Taxation of Income from Self-Employment
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Principy vzniku mezinárodního dvojího zdanění
3. Využití metod zamezení dvojího zdanění
4. Praktická aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

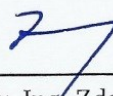
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci, kromě příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 8, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 27. 4. 2018

.....*Jurčagová*.....

Bc. Petra Jurčagová

Obsah

1 Úvod	5
2 Principy vzniku mezinárodního dvojího zdanění	7
2.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění	8
2.2 Modelová smlouva OECD	9
2.3 Struktura modelové smlouvy.....	10
2.4 Určení rezidenství dle Zákona o daních z příjmů	10
2.5 Určení rezidenství dle smluv o zamezení dvojího zdanění	12
2.6 Vymezení příjmů poplatníka	14
2.7 Příjmy ze samostatné činnosti	16
2.8 Stálá provozovna dle Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění	16
2.9 Stálá provozovna dle ZDP	21
2.10 Účetnictví stálé provozovny	22
2.11 Podnikání cizinců v ČR	23
2.12 Živnostenské oprávnění	24
2.13 Registrační povinnost	24
3 Využití metod zamezení dvojího zdanění.....	26
3.1 Vymezení příjmů	26
3.2 Aktivní a pasivní příjmy	28
3.3 Zdanění zahraničních příjmů u rezidentů.....	36
3.3.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v České republice	36
3.3.2 Metody zamezení dvojího zdanění	39
3.3.3 Daň zaplacená v zahraničí jako daňový náklad	45
3.4 Zdanění zahraničních příjmů u nerezidentů	45
3.4.1 Záloha na daň.....	47
3.4.2 Srážková daň.....	47

3.4.3	Zajištění daně	49
3.4.4	Shrnutí	50
4	Praktická aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění	53
4.1	Zdanění příjmů rezidenta	53
4.1.1	Zdanění příjmů rezidenta ČR – příjmy ze Slovenské republiky	53
4.1.2	Vyplnění daňového přiznání	56
4.1.3	Vlastní komentář	57
4.2	Zdanění příjmů nerezidenta	58
4.2.1	Zdanění příjmů nerezidenta ČR – příjmy ze Švýcarska	58
4.2.2	Komentář	59
4.3	Zdanění příjmů u nesmluvního státu	60
4.3.1	Komentář	61
5	Závěr	63
	Seznam použité literatury	65
	Seznam zkratk	69
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Po vstupu České republiky do Evropské Unie v roce 2004 se možnosti realizace českých občanů značně rozšířily. Byl zaveden volný pohyb osob, zvířat, věcí a kapitálu. Lidé tak mají svobodnou volbu, zda bydlet a pracovat či podnikat v tuzemsku nebo v zahraničí. Na významu tak nabývá problematika mezinárodního dvojího zdanění, se kterým se daňoví poplatníci stále častěji potýkají. Cílem každé právní úpravy státu je spravedlivý daňový systém nejen na úrovni vnitrostátní ale rovněž i mezinárodní. Úpravou mezinárodních vztahů v oblasti daní by měli být poplatníci motivováni k výkonu samostatně výdělečné činnosti, k placení daní a rozmnožování jmění, nikoli k vyhýbání se jejich placení. Dobrá legislativní podpora umožňuje snadnější i riskantnější investice v tuzemsku a v zahraničí.

Diplomová práce je rozdělena na dvě základní části, a to na teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou objasněny základní pojmy ohledně mezinárodního zdanění včetně vysvětlení postupu při aplikaci metod zamezení dvojímu zdanění. V praktické části jsou pak tyto poznatky aplikovány na konkrétních příkladech včetně vyplnění daných formulářů.

Hlavním cílem diplomové práce je podání návodu na řešení situací, kdy poplatník podléhá dvojímu zdanění. Taková situace nastává, pokud daný subjekt podléhá daňovému režimu dvou států najednou. Tedy daňové legislativě ve státě své rezidence a ve státě, kde vykonává výdělečnou činnost. Takové případy mají poté neblahé následky na hospodářské vztahy mezi jednotlivými zeměmi. Neboť dvojí zdanění není spravedlivé a je také snižován počet subjektů, provozujících výdělečnou činnost v zahraničí.

Dále jsou v práci charakterizovány základní daňové pojmy, obsah mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, uzavřených mezi jednotlivými státy. Je uvedena stručná historie jejich vzniku. Dále struktura Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění s krátkým popisem jednotlivých částí, která je vzorem pro mezinárodní smlouvy uzavírané mezi státy. V Příloze č. 1 jsou pak uvedeny všechny platné uzavřené smlouvy České republiky s ostatními státy.

Dalším bodem této práce je nastínění návodu na určení rezidenství. Je uveden postup dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a také dle Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Taktéž základní předpoklady pro vznik stálé provozovny dle stejných předpisů. Určení rezidenství je jedním z prvotních bodů ještě před samotným stanovením daně. Jde o určení práva na daňový výnos jednomu ze států a zároveň povinnosti řídit se zákony této země. V práci je okrajově vymezena problematika podnikání cizinců v České republice a dané předpisy, kterými je třeba se řídit.

Ve třetí kapitole jsou uvedeny aktivní a pasivní příjmy poplatníka, metody zamezení dvojího zdanění včetně aplikace. Jsou popsány veškeré druhy daňových příjmů rezidentů či nerezidentů a také způsob jejich zdanění včetně příslušné sazby. Existují dva hlavní typy metod, a to metoda zajištění a metoda zápočtu, které se dále ještě člení. Používají se rozdílně pro různé druhy příjmů. V práci je u každé z metod uveden vzorový příklad její aplikace.

V praktické části jsou dále uvedeny rozdílné příklady tří osob. První osobou je rezident České republiky, kterému plynou příjmy ze smluvního státu, Slovenska. Je použita metoda prostého zápočtu a vyplněno daňové přiznání jak české, tak i slovenské. Druhou osobou je rezident Švýcarska. S tímto státem byla uzavřena mezinárodní Smlouva o zamezení dvojího zdanění, avšak není členem Evropské Unie ani Evropského hospodářského prostoru. Z tohoto důvodu jsou zde jiná pravidla. Na závěr je uveden příklad daňového rezidenta tzv. třetí země, Alžírsko. Na rozdíl od předchozích zde nebyla uzavřena smlouva a poplatník tak podléhá dvojímu zdanění, které nemůže nijak ovlivnit.

Jsou tedy aplikovány texty příslušných Smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi těmito státy, metody a v přílohách jsou uvedeny daňová přiznání podávaná v České republice a na Slovensku. Obsahem závěru každého příkladu je komentář k dané situaci.

2 Principy vzniku mezinárodního dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění je představováno jako situace, ve které jsou příjmy jednoho daňového subjektu, plynoucí ze dvou či více států, zdaněny v každém z těchto států. Hlavní příčinnou je fakt, že zpravidla v každém státě jsou daně uplatňovány na veškeré příjmy rezidentů daného státu, či příjmy ze zdrojů na tomto území. Některé osoby, tak splňují povinnost zdanění příjmů ve více státech najednou. To může mít velmi negativní dopad na obchod se zbožím, poskytování služeb či technologií. Dvojím zdaněním je snižována motivace k nabídce kapitálu. Ekonomický rozvoj je tak velmi zasažen. Aby se této situaci předešlo, existují tzv. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“), ve kterých lze nalézt řešení problémů vznikajících v těchto oblastech. Mají aplikační přednost před národními zákony. V ČR jsou řazeny mezi tzv. prezidentské smlouvy, pro které platí, že právo sjednávat je náležející Ústavě ČR pouze prezidentu republiky. Existuje však možnost přenechat tuto pravomoc vládě nebo jejím jednotlivým členům, což je častým případem a mezinárodní smlouvy tak podepisuje a sjednává ministr financí. Smlouvy jsou zveřejňovány ve Sbírce mezinárodních smluv prostřednictvím Ministerstva zahraničních věcí. Poté se stávají součástí českého právního řádu. [2]

V současné době se používají dvě vzorové konvence, sloužící pro uzavírání kompletních Smluv o zamezení dvojího zdanění. Jedná se o model dle Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) a model Organizace spojených národů (dále jen „OSN“). Existují však státy, které při jednáních o uzavírání těchto smluv používají vlastní vzory, neodpovídající uvedeným modelům. Řadí se k nim například Spojené státy americké. Česká republika, jako člen OECD, používá Modelovou smlouvu vytvořenou touto organizací.

Modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj – „Model Tax Convention on Income and Capital“ (dále jen „MS OECD“) je aplikována na vztahy mezi vyspělými státy. Týká se tedy sjednávání smluv mezi státy s podobnou hospodářskou úrovní. Přednost je dávána zdanění příjmů ve státě bydliště poplatníka, jelikož je zde předpoklad vyrovnaného toku příjmů mezi státy. ČR jsou uzavírány mezinárodní Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pouze dle tohoto vzoru. [2], [3], [6]

Vzorová smlouva OSN – „United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries“ je vztažena na rozvojové a rozvinuté země. Jedná se tedy o země s velmi odlišnou hospodářskou úrovní. Je zdůrazněna především ochrana daňových příjmů slabší strany, tedy té s nižším stupněm hospodářského rozvoje.

Přednost je dána zdanění příjmů ve státě zdroje. V ČR jsou z této smlouvy používány pouze některé prvky. [2], [3], [6]

2.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění

Historie uzavírání Smluv o zamezení dvojího zdanění sahá už do období Rakouska-Uherska. Tehdejším rakouským ministeriem financí na přelomu let 1869 a 1870 byla podepsána s uherským ministeriem financí Úmluva o tom, jak rozdělit daň podniků, které mají své sídlo v jednom obvodu rakouském nebo uherském avšak podnikají také v obvodu druhém. Již v této úmluvě lze nalézt první zárodky dnešní stálé provozovny. Později byla v letech 1899 a 1900 sjednána Státní smlouva, která obsahovala spoustu základních pojmů dnešních smluv. Příkladem jsou bydliště, pozemky, stálá provozovna, úroky, renty a ustanovení o vzájemné dohodě. Dále následovaly další smlouvy a úmluvy o zamezení dvojího zdanění. Vrcholem se pak stala Úmluva, sjednaná mezi finančním ministrem království a finančním ministrem zemí koruny Uherské. Pojednávala o zamezení dvojitého zdanění podniků, které podnikají v obou státech. Tato úmluva se velmi blíží dnešním smlouvám a obsahuje již mnohem propracovanější definici stálé provozovny. Navíc byla dále používána i po vzniku samostatného československého státu. [2]

Československý stát kladl největší důraz na řešení problému dvojího zdanění hlavně vůči sousedícím státům, se kterými se obchodovalo nejčastěji. První byla uzavřena smlouva s Německem, a to v roce 1921. O rok později následovala s Rakouskem, která platila až do roku 1979. Dále následovala smlouva s Maďarským i Italským královstvím. V roce 1925 byla uzavřena smlouva s Polskem a jako poslední o 11 let později s královstvím Jugoslávským.

V poválečném období se v uzavírání smluv pokračovalo. Ještě v roce 1948 byla uzavřena Úmluva mezi Československem a Francií. Poté z důvodu změny politického a ekonomického režimu byl proces uzavírání smluv na 25 let přerušen. Obnoven byl až v roce 1974, kdy byla v Praze podepsána smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím. Tato smlouva platí dodnes a je postavena na Modelové smlouvě OECD z roku 1963. V rámci hospodářského sdružení zemí sovětského bloku byly podepsány 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které však byly postaveny na zcela jiných principech. Československá republika uzavírala stále více smluv s vyspělými a rozvojovými zeměmi. Tento systém smluv však zdaleka nepokrýval většinu evropských zemí. Vláda se tedy zaměřila hlavně na země, se kterými byly hospodářské styky prováděny nejčastěji. [2]

U Smluv o zamezení dvojího zdanění je třeba rozlišovat jednotlivé kroky jejich sjednávání. Nejprve je podepsána zpravidla ministrem financí, ministrem zahraničí či velvyslancem v druhém státě. Projednávání a schvalování je určeno Poslanecké sněmovně a Senátu. Dále následuje její ratifikace prezidentem a vstup smlouvy v platnost. Je zveřejněna ve sbírce mezinárodních smluv. Každému státu náleží právo smlouvu kdykoli vypovědět. Prakticky k tomu většinou nedochází a státy se snaží najít řešení prostřednictvím nové smlouvy. [2]

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají aplikační přednost před ustanoveními ZDP. Uplatňuje se zde zásada „lex specialis derogat generali“ – při splnění podmínek aplikace dané SZDZ se ZDP neuplatní v rozsahu, v jakém se s touto smlouvou neshoduje. V ustanovení § 37 ZDP a čl. 10 Ústavy ČR je vymezena schopnost přímé použitelnosti mezinárodních smluv. Lze z nich tedy určovat práva a povinnosti přímo jednotlivým subjektům. [2]

2.2 Modelová smlouva OECD

Hlavním cílem této smlouvy jsou návrhy řešení častých problémů v oblasti zdanění příjmů a majetku na mezinárodní úrovni. Byla vytvořena Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

Tato mezivládní organizace spojuje 35 vyspělých států z celého světa, mezi které patří například Dánsko, Japonsko, USA, Mexiko a jak již bylo zmíněno také Česká republika. Jejím cílem je vytvářet prostředí pro sdílení zkušeností s různými typy politik, řešení problémů a řadu dalších záležitostí, týkajících se životního, sociálního a ekonomického prostředí. [3], [6], [33]

První návrh Modelové smlouvy byl přijat v roce 1963. Později byl však revidován z důvodu nutnosti zohlednit daňové změny v členských státech, rozvoj nových podnikatelských aktivit a také poznatky a zkušenosti států z praxe při aplikaci Smluv. Po těchto úpravách byla v roce 1977 zveřejněna nová Modelová smlouva včetně komentářů.

Obsahem smlouvy je uzavírání a interpretace různých daňových smluv. Kromě zamezení dvojímu zdanění dále zahrnuje otázky, týkající se opatření proti zamezení diskriminace či vyhýbání se placení daní. Státy, které jsou členy OECD, uzavírají dvoustranné smlouvy v jejím souladu. Přispívá tak k harmonizaci daní a daňovým subjektům je prospěšná.

V ČR je pro ujednávání smluv používán vlastní podkladový model, vycházející ze Vzorové smlouvy OECD. Má však svá specifika. Jejich většina je postavena na výhradách

k Modelové smlouvě OECD, které ČR ustanovila při vstupu do OECD a byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji v roce 1996 a 2002. [2], [6], [33]

2.3 Struktura modelové smlouvy

Smlouva je složena celkem ze 7 kapitol, které jsou dále rozčleněny na 31 článků.

Kapitola I – Rozsah působnosti smlouvy. V této kapitole jsou uvedeny osoby a daně, na které se tato smlouva vztahuje.

Kapitola II – Definice. Obsahuje všeobecné definice a dva základní důležité pojmy, kterými jsou rezident a stálá provozovna.

Kapitola III – Zdanění příjmů. Zde jsou jmenovány různé druhy příjmů, pro které je určeno, kde proběhne jejich zdanění.

Kapitola IV – Zdanění kapitálu. Zabývá se pouze jedním pojmem, a to majetkem a rovněž určením místa jeho zdanění.

Kapitola V – Metody vyloučení dvojího zdanění. Obsahuje dvě metody, které se použijí v případě, kdy subjekt podléhá daňové povinnosti ve dvou státech zároveň.

Kapitola VI – Speciální ustanovení. Zahrnuje zásadu rovného nakládání, kdy příslušníkovi daného státu nemohou být uloženy v jiném smluvním státě tíživější podmínky a zdanění než státním příslušníkům tohoto daného státu. Dále řešení případů dohodou, výměnu informací, výběr daní.

Kapitola VII – Závěrečná ustanovení. Zde je možné se dozvědět o platnosti smlouvy a její výpovědi. [3]

Dále jsou součástí modelové smlouvy komentáře, které jsou velmi rozsáhlé, neboť obsahují podrobnější informace k daným článkům a vysvětlují způsob jejich aplikace. Důvodem existence komentáře jsou nezávazná doporučení, která dává OECD členům.

Na závěr jsou uvedena stanoviska nečlenských států, kde mohou vyjádřit svůj souhlas či nesouhlas s články či interpretacemi v komentářích. Cílem je získávání benefitů z těchto připomínek a aktualizace smlouvy. [3]

2.4 Určení rezidenství dle Zákona o daních z příjmů

U aplikace daně z příjmů v mezinárodním měřítku jsou dle ZDP a Smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozlišovány dva typy osob. A to daňoví tuzemci - daňoví rezidenti a daňoví cizozemci – daňoví nerezidenti. V daňových zákonech se ovšem pojmy jako daňový tuzemec a cizozemec nepoužívají. ZDP pak těmto osobám vymezuje konkrétní

rozsah jejich daňových povinností. Aby bylo možno stanovit daňovou povinnost, je třeba nejprve určit stát, jehož je daná osoba rezidentem. Ve většině států obecně platí, že daňoví rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost, což znamená, že zdaňují veškeré celosvětové příjmy, zatímco nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů na území tohoto státu. [2]

Slovem „rezident daného státu“ se značí osoba, která má neomezenou daňovou povinnost vůči danému státu. Povinnost se vztahuje jak na příjmy získané na území tohoto státu, tak na příjmy jdoucí ze zahraničí. Rezidence je obvykle spojena s pobytem poplatníka či jeho osobními a hospodářskými vztahy. Dle § 2 ZDP se za rezidenta považuje nejen osoba, která má bydliště na území ČR, ale rovněž ta, která se zde obvykle zdržuje. Výrazem „obvykle zdržuje“ je představována doba alespoň 183 dnů v jednom kalendářním roce. Pojem bydliště není možné zaměňovat s pojmy trvalý či dlouhodobý nebo přechodný pobyt. Je třeba brát v úvahu okolnosti, nasvědčující úmysl se zde trvale zdržovat.

Přímá definice pojmu daňový rezident je obsahem § 2 odst. 2 a odst. 4 ZDP: *„Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“* Za poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou považováni ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů příslušného kalendářního roku. Do této doby je nutno zahrnout každý započatý den tohoto pobytu. Zákon upravuje také pojem bydliště na území České republiky, kterým je místo, kde se nachází poplatníkův byt a to v případech, kdy lze usuzovat, že je v jeho úmyslu se v tomto bytě zdržovat trvale. [2]

Toto pravidlo pak nutí příslušníka cizího státu, se kterým nemá ČR uzavřenou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění k jistým nepříjemnostem. I kdyby přes absenci trvalého pobytu v ČR zde pobýval déle než 183 dnů, je povinen podat zde daňového přiznání jako daňový rezident, ve kterém přizná všechny příjmy, dosažené kdekoli na světě. Daňové přiznání bude muset podat také ve státě, kde má bydliště. Dochází tak klasicky k dvojímu zdanění.

Pojem „daňový nerezident“ označuje poplatníka s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu. Daňová povinnost se omezuje pouze na příjmy či majetek plynoucí z území tohoto státu.

V § 2 odst. 3 ZDP je daňový nerezident vymezen negací. Zákon určuje každou osobu, kterou nelze spojit s definicí daňového rezidenta takto: Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou daňovými rezidenty nebo pokud je takto stanoveno v mezinárodních

smlouvách. Daňová povinnost nerezidentů se váže na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Tyto příjmy jsou detailněji vyčleněny v § 22 ZDP. [2], [21]

Významná je výjimka, určená poplatníkům studujícím nebo léčícím se v ČR. Tyto osoby zde vystupují spíše jako zákazníci vzdělávacích či zdravotnických služeb a není tedy účelné zdaňovat zde jejich veškeré celosvětové příjmy. Dosáhnou-li však příjmů na území ČR, zdaní se pouze tyto příjmy v rámci omezené daňové povinnosti. Pokud se tedy jedná o poplatníky, kteří zde pobývají pouze ze studijních důvodů nebo za účelem léčby, ZDP je zahrnuje mezi daňové nerezidenty. Zdaňují tedy pouze příjmy, získané ze zdrojů na území České republiky a to i v případech, že se zde obvykle zdržují.

V případě dvou států, které mezi sebou neuzavřely Smlouvu o zamezení dvojího zdanění, dochází opět k dvojímu rezidenství a tudíž i zdanění.

Právě pro tyto situace jsou mezi státy uzavírány SZDZ, díky kterým je poplatník rezidentem vždy jen jednoho státu. [2]

2.5 Určení rezidenství dle smluv o zamezení dvojího zdanění

Ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění je použit podobný postup pro určení daňového rezidenství. Tento postup je nadřazen ustanovením § 2 a § 17 ZDP. Na začátku je ve smlouvě odkazováno na definice daňových rezidentů, tak jak jsou popsány v zákonech smluvních států, ve spojení s bydlištěm, stálým pobytem či místem vedení. Pokud tedy dle legislativy daného státu poplatníkovi nevzniká daňové rezidenství, nemůže vzniknout ani dle ustanovení SZDZ. V Modelové smlouvě je v čl. 4 uvedeno: *„Pro účely této smlouvy výraz „rezident jednoho smluvního státu“ označuje každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena zdanění v tomto smluvním státě pouze z důvodů příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku v tomto státě umístěného.“* [2], [3]

Ve skutečnosti je však nutné řešit opačný problém, a to určení daňové rezidence pro případy, kdy se poplatník dle daňových zákonů smluvních států stává rezidentem v obou z nich. Pro fyzické osoby je v těchto situacích vymezena posloupnost určujících pravidel uvedených v Obr. 2.1, která mají mezi sebou aplikační přednost. [2], [3]

Obr. 2.1 Pravidla k určení rezidence



Zdroj: OECD (2008), vlastní zpracování

Jako první je uveden byt. Dle MS OECD tento byt musí být stálý, tedy zařízený a udržovaný pro každodenní potřeby a dostupný kdykoliv. Bere se jakákoliv jeho forma, ať už vlastní či pronajatý. Podrobnější definice Modelová smlouva dále neuvádí a je třeba se řídit předpisy daného státu. Například dle francouzských předpisů se za stálý byt, jak tvrdí Vyškovská (2016, s. 31), považuje „*místo, kde poplatník nebo jeho rodina (manželka/manžel a děti) běžně bydlí, tj. místo jejich obvyklého bydliště za podmínky, že toto bydliště má trvalý charakter. Toto bydliště zůstává stálým bytem poplatníka, i když jej z profesionálních důvodů musí opustit, např. bude dočasně po valnou část roku bydlet jinde, pokud jeho rodina nadále žije na tomto místě a pokud se zde všichni členové domácnosti setkávají*“. V praxi však často nastávají situace, kdy má daná osoba těchto stálých bytů více, a to například kdy pracuje a tedy i bydlí v zahraničí, ale na víkendy jezdí domů, kde má byt také stále k dispozici.

[2], [3], [9]

Dále se tedy postupuje dle střediska životních zájmů. Posuzují se zejména užší osobní a hospodářské vztahy. Základním prvkem je rodinná situace poplatníka. Zohledňuje se, zda žije s rodinou, školní docházka dětí, zaměstnání, majetek, účast na společenském a politickém životě a přátelé. Tyto skutečnosti jsou však stěží prokazatelné. Doporučuje se tedy, aby si poplatník schovával např. výpisy z bankovních účtů, účty za spotřebu energií, lístky z návštěv restaurací, divadel či smlouvy o pojistkách. V odborné literatuře jsou dokonce uvedena další pomocná kritéria a to například dle státu, ve kterém poplatník získal řidičský průkaz, kde se účastní voleb či kde je členem nějakého klubu.

Pokud se však tyto osobní a hospodářské vztahy příliš mnoho rozkládají mezi dva nebo více států, postupuje se dle dalšího bodu a tím je místo obvyklého zdržování, jehož

prokazování může být také velmi obtížné. Kritérium se používá převážně situacích, kdy má poplatník dvojí bydliště. Příkladem může být podnikatel, který střídá svůj byt na Šumavě s letním sídlem v Bulharsku. V tomto případě se hledí na délku pobytu na daném území. Místo obvyklého zdržování lze rovněž prokázat různými dokumenty, např. letenkami, vstupenkami na různé akce či účty za telefon. [2], [3], [9]

Pokud ani takto nelze daňovou rezidenci určit, přistoupí se k určení dle státní příslušnosti.

Ve výjimečných případech nepostačí ani uvedená kritéria. Pokud je poplatník občanem dvou států zároveň, konečným řešením a zároveň posledním bodem určování rezidenství je dohoda mezi dotýčenými státy resp. ministrů financí, případně jejich zástupců.

Určení místa dopadu daňové povinnosti v mnoha případech nemusí být vůbec jednoduché. Je obtížné získávat potřebné údaje, které jsou velmi často osobní. První posouzení rezidenství je vždy na daňovém poradci nebo na plátcí, dále pak záleží na finančním úřadu. Dle Pokynu Generálního finančního ředitelství č. D - 286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR by měl poplatník umět prokázat, kterého státu byl skutečně rezidentem. K tomu slouží potvrzení o daňovém domicilu vydávané daňovými úřady.

[2], [3], [9], [13]

2.6 Vymezení příjmů poplatníka

V případě daňového rezidenta, není těžké určit, které příjmy zahrnout do tuzemského daňového přiznání. Jak již bylo zmíněno v předchozím textu, předmětem daně jsou veškeré příjmy, získané z území kteréhokoli státu a to i v případě pokud byly na území jiného státu už jednou zdaněny. V těchto případech jsou zde SZDZ zdanění, díky kterým Česká republika svým rezidentům umožňuje zaplacenou daň v zahraničí započíst na daňovou povinnost zde nebo tento příjem úplně vyjmout ze základu daně (dále jen „ZD“). [9]

Pokud se jedná o daňového nerezidenta, jsou zdaňované příjmy omezeny. Hledají se pouze takové, které mají zdroj v České republice. Tyto příjmy jsou specifikovány v § 2 ZDP, případně ve SZDZ. Dělí se na dvě skupiny a to na příjmy získané na území České republiky, které jsou vždy předmětem daně bez ohledu na to, od koho plynou. Dále na příjmy ze zdrojů na území České republiky, a to pouze v případech, pokud plynou od českých daňových rezidentů, ať už fyzických či právnických osob, a nebo dále pokud plynou ze stálých provozoven těchto nerezidentů umístěných v českém státě. Vymezení příjmů v tomto

paragrafu je podstatné také pro určení techniky zdanění. Podrobněji jsou příjmy zobrazeny v Tab. 2.1 a následujícím textu. [2], [9], [21]

Tab. 2.1 Rozdělení příjmů daňových nerezidentů

Příjmy daňových nerezidentů	
Příjmy, ze zdrojů na území ČR	Příjmy od rezidentů ČR či stálých provozoven nerezidentů
<ul style="list-style-type: none"> - příjmy z činností prováděných skrz stálou provozovnu - příjmy ze závislé činnosti, vykonávané na území ČR - příjmy z poskytování služeb, z obchodního, technického či dalšího poradenství - prodej nemovitostí a práv s nimi spojených - příjmy z užívání nemovitostí a bytů - příjmy z nezávislých činností, např. příjmy architektů či lékařů - příjmy umělců, sportovců, artistů - převody podílů ve společnostech nebo družstvech - příjmy z prodeje obchodního závodu 	<ul style="list-style-type: none"> - náhrady za poskytnutí práva nebo užívání software, průmyslového vlastnictví nebo know-how - náhrady za poskytnutí nebo užití autorských práv - podíly na ziscích, vypořádacích podílech či podílech na likvidačních zůstatcích - příjmy z držby kapitálového majetku, zisk tichého společníka - úroky - odměny členům orgánů právnických osob - prodej movitých věcí - výhry ze soutěží - výživné a důchody - bezúplatné příjmy - a další

Zdroj: Vyškovská (2016), vlastní zpracování

Dle §4, § 6 nebo § 10 ZDP je možné také některé příjmy od daně osvobodit, i když se jedná o příjmy nerezidentů, uvedené v předchozí tabulce. V dalších případech je nutno splnit určité podmínky, např. časový test. [2], [9], [21]

2.7 Příjmy ze samostatné činnosti

Jedním z hlavních principů zdanění podniků je omezení zdanění příjmů daňových nerezidentů ve státě zdroje příjmu pouze na situace, ve kterých jsou splněny znaky vzniku stálé provozovny. Příjmy, které vznikly ještě před vznikem provozovny rezidentům smluvních států, nejsou ve státě zdroje, tedy v ČR zdaněny. Pokud jsou však stejné příjmy dosaženy rezidenty nesmluvních států, zdaňují se srážkou u zdroje, a to ve výši 15 % a 35 % dle § 36 odst. 1 ZDP.

V praxi velmi často dochází k záměně pojmů stálá provozovna a odštěpný závod. Toto zaměnění vede k nedorozuměním a k chybám při řešení daňových případů. [2], [21]

Pojem „stálá provozovna“ je pouze jiné označení pro vzniklou daňovou povinnost rezidenta na dani z příjmů. Nelze ji tedy v žádném případě založit. Vzniká výlučně splněním zákonných kritérií dané činnosti ve státě zdroje. Po vzniku daňové povinnosti vzniká povinnost registrace stálé provozovny v tomto smyslu.

Odštěpný závod souvisí s registrací zahraničních subjektů podnikajících na území České republiky do obchodního rejstříku. Ve většině případů je odštěpný závod současně stálou provozovnou, jsou však časté i případy kdy stálá provozovna nevznikne nebo naopak stálá provozovna není povinna registrovat se jako odštěpný závod.

Pro stanovení vzniku stálé provozovny je nutné se řídit jednak vnitrostátní právní úpravou ZDP a rovněž smlouvami o zamezení dvojího zdanění. [2], [21]

2.8 Stálá provozovna dle Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

V předchozím byl pojem stálá provozovna již rozebrán. Cílem této podkapitoly je však jej podrobněji vymezit.

Podstatou tohoto pojmu je určení smluvního státu, na jehož území bude zdaněn zisk podniku. Dle článku 7 MS OECD může jeden smluvní stát zdanit zisky podniku, pouze pokud se na jeho území nachází stálá provozovna poplatníka.

Definice stálé provozovny dle MS OECD zní takto: „*Výraz stálá provozovna označuje pro účely této smlouvy stálé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku. Zahrnuje obzvláště: místo vedení, závod, kancelář, továrnu, dílnu a důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů*“. Dále staveniště, pokud trvá déle než 12 měsíců. Toto je pouze seznam obecných příkladů, kdy vzniká stálá provozovna a pro větší přehled je uvedeno v Tab. 2.2. Vymezení je pak dále mnohem podrobnější v příslušném komentáři. [3], [9]

Tab. 2.2 Stálá provozovna

Stálá provozovna	
ano	ne
<ul style="list-style-type: none"> ✓ místo vedení ✓ závod ✓ kancelář ✓ továrna ✓ dílna ✓ důl, naleziště ropy, plynu, lom ✓ staveniště (časový test) 	<ul style="list-style-type: none"> ☒ zařízení, užívané za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání ☒ zásoba, patřící podniku, držená za účelem uskladnění ☒ zásoba, patřící podniku, držená za účelem zpracování jiným podnikem ☒ stálé místo k výkonu činností shromažďování informací ☒ stálé místo k výkonu činnosti pomocného či přípravného charakteru ☒ stálé místo k výkonu kombinací přípravných činností

Zdroj: OECD (2008), vlastní zpracování

Mezi podmínky této definice patří existence „místa k podnikání“, což znamená, že musí být vymezeny prostory, různá strojní či jiná zařízení nebo budovy.

Místo musí být rovněž „stálé“ a musí se zde vykonávat podnikatelská činnost podniku. Nacházejí se zde tedy například jeho zaměstnanci. V praxi se za stálost nejčastěji považuje doba delší než 6 měsíců. Činnost nemusí být vykonávána nepřerušeně, stačí určitá pravidelnost a dále oproti minulým ustanovením SZDZ nemusí být produktivní, jelikož se v dnešní společnosti předpokládá, že každá činnosti podnikatele přispívá k dosahování zisku.

Existují případy, kdy v místě podnikání nejsou k dispozici žádné prostory či budovy jelikož nejsou pro podnikání nezbytné. Podnik si vystačí pouze s určitým prostorem, který je představován například tržištěm nebo částí celního skladu, využívanou po nějakou dobu. K naplnění definice místa podnikání tedy stačí pouze možnost disponovat s určitým prostorem, kde je prováděna podnikatelská činnost. Není tedy vyžadováno žádné formální právo dané místo užívat. [3], [9]

Okamžikem vzniku stálé provozovny je období zahájení výkonu podnikatelských aktivit v místě podnikání. Provozovna vzniká už přípravou podnikové činnosti. Zánik je pak představován zbavením se místa podnikání nebo ukončením výkonu podnikatelské činnosti

Podrobnější pravidla pro vznik si smluvní státy upraví ve Smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.

Vznik stálé provozovny může nastat také v souvislosti s udržováním místa k podnikání pro dodávání náhradních dílů odběratelům na stroje jim dodané, pokud navíc tyto stroje opravuje nebo udržuje. Tímto je přesažen rámec pouhého dodávání a vzniká stálá provozovna. [3], [9]

Dále se jedná o vznik provozovny v případech, kdy existuje osoba, oprávněná jednat jménem podniku ve smluvním státě, k čemuž má a využívá oprávnění. Tyto osoby jsou označovány jako tzv. závislí zástupci a může se jednat o fyzickou či právnickou osobu a nemusí být ani rezidentem státu, ve kterém jedná. V tomto státě se nemusí nacházet ani jejich místo podnikání. Oprávnění se musí týkat pouze smluv, které se vztahují k řádným činnostem podniku. Nepatří zde tedy například oprávnění najímat zaměstnance pro podnik či další oprávnění vztahující se k vnitřní činnosti podniku. Takovýto postup se uplatňuje pouze u osob, které v rozsahu svých pravomocí zapojují podnik do podnikatelských aktivit v druhém státě. Má se za to, že podnik má zde stálou provozovnu u všech činností, které tato osoba provádí pro podnik. Pouze tyto osoby, mohou tedy podniku přivést vznik stálé provozovny.

Existují rovněž osoby, označované jako tzv. nezávislí zástupci. Jedná se o brokery, komisionáře nebo jiné nezávislé zástupce, jejichž prostřednictvím vykonává podnik svou činnost ve smluvním státě. Jelikož tento zástupce jedná v rámci své běžné činnosti, nelze podnik podrobit v tomto státě zdanění. Je tedy zřejmé, že zde stálá provozovna nevzniká. Osoba, na níž se toto ustanovení vztahuje, však musí být na daném podniku nezávislá, a to jak právně tak i ekonomicky, a dále musí jednat pouze v rámci své běžné podnikatelské činnosti. Mohou tedy vykonávat pouze činnosti, které se vztahují do jejich vlastní podnikatelské činnosti, nikoli do sféry činnosti podniku. Příkladem, který nesplňuje předchozí definice je komisionář, který vlastním jménem prodává podniku zboží, a zároveň za něj jedná jako stálý zástupce. V tomto případě stálá provozovna vzniká. [3], [9]

Při posuzování nezávislosti je třeba odpovědět na otázku, zda činnost této osoby je podnikem přísně kontrolována a ověřována nebo zda podnikatelské riziko spadá na danou osobu či samotný podnik. Nezávislý zástupce běžně odpovídá svému nadřízenému za výsledky svých činností, ale ne široké kontrole způsobu, kterým práci vykoná. Jeho vedoucí mu rovněž nedává žádné detailní instrukce ohledně způsobu provádění činností a spoléhá na jeho osobní schopnosti a dovednosti.

Staveniště nebo stavební či instalační projekt je považován za stálou provozovnu, pokud trvá déle než 12 měsíců. Pokud toto není splněno, vznik stálé provozovny se nekoná a

to ani v případě, že se zde nachází výrobní zařízení. Tento časový test se vztahuje na jednotlivá staveniště nebo projekty a nebere se ohled na dobu, která byla již dříve strávena na jiných staveništích či projektech. Pod pojem staveniště je zahrnována nejen výstavba budov ale také silnic, dálnic, mostů, kanálů, potrubí a dalších. Je bráno jako celek i v případech, kdy staví na více smlouvách, pokud je takto vytvořen jeden ekonomický nebo geografický celek. Začíná existovat dnem zahájení prvních prací, a to i těch přípravných, ve státě, kde má staveniště působit. Příkladem může být zřízení projektové kanceláře. Zaniká pak dokončením práce nebo trvalým upuštěním od ní. Na sezonní nebo jiná dočasná přerušení práce, jako jsou například přerušení kvůli špatnému počasí či z důvodu nedostatku materiálu či pracovníků, se toto nevztahuje. Charakteristickým rysem tohoto druhu podnikání je přesun činnosti z místa na místo. Jedná se například o případy výstavby silnic či potrubí, kdy jsou různé části zařízení montována na různých částech jedné země ale zároveň i na území druhé země. V těchto případech není podstatné, že se pracovníci nevyskytují celých 12 měsíců pořád na stejném místě. [3], [9]

V MS OECD je dále vymezen pojem „službová provozovna“. Je upraven spíše až v novějších smlouvách mezi státy a ty jsou rozděleny do dvou kategorií.

V první kategorii se předpokládá vznik stálé provozovny při poskytování služeb na území ČR po určitou dobu bez ohledu na to, kolik projektů zde zahraniční osoba koná. Takovou smlouvu má například Česká republika uzavřenou se Slovenskem, kdy provozovna vzniká po poskytování služeb během 6 měsíců ve dvanáctiměsíčním období. Smlouva s Francií zase zakládá provozovnu po poskytování služeb v období 9 měsíců v 15 měsících po sobě jdoucích.

V druhé kategorii se hodnotí samostatně jednotlivé projekty. Doba poskytování služeb se zohledňuje zvlášť u každého z projektů. Příkladem může být smlouva s Rumunskem, kdy vzniká stálá provozovna při poskytování služby po dobu delší než 9 měsíců v jakémkoli dvanáctiměsíčním období.

Modelová smlouva dále uvádí seznam podnikatelských činností, na které se definice stálé provozovny nevztahuje. Výčet je uveden v Tab. 2.2. Jedná se především o činnosti, sloužících k přípravě či pomoci. Cílem je zamezit zdanění podniku jednoho státu, který ve druhém státě vykonává pouze činnosti přípravného či pomocného charakteru. [2], [3], [9]

Prvním příkladem, kdy se nejedná o stálou provozovnu je zařízení, které se využívá pro uskladnění, vystavení nebo dodání vlastního zboží. Mají se na mysli distribuční sklady, vzorkovny či odbytové služby. Jsou to skladové či manipulační prostory, které nerezident používá k vlastním logistickým potřebám, např. při nákupu materiálu. Nepatří zde však

prodejní sklad, kde se zboží nabízí k prodeji a sjednávají se zde obchodní podmínky. Rovněž zde nepatří ani sklad náhradních dílů podniku, zabývajícího se např. dodávkami výrobních zařízení a jejich poprodejním servisem, jelikož servisní služby mívají velký podíl na tržbách a nelze je tedy brát jako přípravné a pomocné.

Dalším příkladem je zásoba vlastního zboží, držena pro účely uskladnění, vystavení nebo dodání. Jedná se o případy, kdy se neskládá ve vlastním či pronajatém prostoru. Příkladem je konsignační sklad materiálu v budovách zpracovatele, který na něm provede určitý výrobní proces a pošle jej zpět do zahraničí.

Jako třetí je zásoba, držena jedním podnikem, určena ke zpracování druhému podniku. Tímto bodem jsou vymezeny případy, kdy podnik zadává podniku jiného státu zpracovatelské činnosti na vlastním zboží. Jedná se například o zušlechťovací operace.

Stálou provozovnou také není místo k výkonu činnosti, sloužící k nákupu zboží nebo ke shromažďování určitých informací. Úprava podchycuje případy sběru technických ekonomických či jiných informací za účelem dosahování příjmů. Příkladem jsou novinářské kanceláře. [2], [3], [9]

Dále se pod výraz „stálá provozovna“ nezahrnuje místo podnikání, které slouží k vykonávání činností s pomocnou či přípravnou náplní, přičemž musí být vykonávány pouze pro daný podnik. Tyto činnosti mohou i v menší míře přispívat k produktivitě podniku. Jako příklady jsou uváděny místa podnikání sloužící výhradně k údržbě patentu, reklamní činnosti, věda a výzkum či obstarávání informací. Rozlišení mezi přípravnou a pomocnou činností a činnostmi s jiným charakterem však bývá obtížné. Rozhoduje se většinou dle toho, zda tyto činnosti tvoří převážnou část činností podniku jako celku. Všeobecně však platí, že pokud je obecný účel stálého místa podnikání stejný jako účel podniku jako celku, nejsou činnosti stálého místa podnikání považovány pouze za přípravné či pomocné. Pokud je tedy například posláním podniku údržba patentu, místo podnikání nemůže být zařazeno do výjimek, kdy se nejedná o stálou provozovnu.

Poslední výjimkou je pak místo udržované pro kombinaci již dříve zmíněných aktivit, za předpokladu, že celková činnost je pouze přípravná či pomocná. Je zde však nutná obezřetnost, neboť při různých sloučeních předchozích činností hrozí, že již nebudou moci být považovány za pomocné či přípravné. [2], [3], [9]

V případech, kdy místo podnikání splňuje podmínky předchozího odstavce a není tedy stálou provozovnou, vztahuje se tato výjimka rovněž na prodej movitého majetku, který byl součástí obchodního majetku při ukončení podnikatelských aktivit na tomto místě. Pokud je tedy například výstava vzorků vyjmuta, je následný prodej vzorků po ukončení výstavy

rovněž vyjmut. Tato výjimka však neplatí na prodej zboží, které na výstavě vystaveno nebylo. [2], [3], [9]

2.9 Stálá provozovna dle ZDP

Dle ZDP je stálou provozovnou místo určené k výkonu činnosti poplatníků vymezených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, tedy daňových nerezidentů. Stálá provozovna nepatří do různých forem podnikání, nezapisuje se ani do obchodního rejstříku. Vzniká pouze po splnění podmínek daných zákonem.

V ZDP je v § 22 odst. 2 stálá provozovna definována jako místo k výkonu činností na území České republiky poplatníků, kteří jsou daňovými nerezidenty. Činnost je vykonávána například prostřednictvím dílny, kanceláře, místa k těžbě přírodních zdrojů, prodejního místa, staveniště. Existují také případy, které se považují za stálou provozovnu pouze tehdy, pokud jejich doba trvání přesáhne šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jedná se o staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů, poradenské služby, zprostředkovatelské či řídicí činnosti a nezávislou činnost např. architekta či daňového poradce, vykonávanou poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími. Tento popis je však velmi široký a SZDZ jej významně redukuje. Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, tyto smlouvy jsou národním předpisům nadřazeny. [2], [9], [21], [30]

Podrobnější informace jsou uvedeny v Pokynu Generálního finančního ředitelství č. D – 330, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, kde je uvedeno, že za stálou provozovnu není považován prodej zboží na veletrhu, prodejní výstavě, či na obdobných jednorázových akcích. Tyto pokyny ministerstva financí nemají právní formu, stanovují pouze názor daňové správy. Díky nim si daňový subjekt může alespoň udělat představu o budoucím postupu finančního úřadu.

Místem podnikání se rozumí kterýkoli prostor, ve kterém daňový nerezident působí. Přičemž není důležitý právní vztah k tomuto prostoru ani to, kolik subjektů jej využívá. Mohou to být například vlastní či cizí nemovitosti, ulice, prostory obchodního partnera. Není nutné spojení místa se zemí, nýbrž stačí pouze existence určitého území. Je však nutné ještě uvést, že pravidelná přítomnost daňového nerezidenta na jednom místě nevede automaticky ke vzniku stálé provozovny. Jde o případy, kdy například podnikatel navštěvuje zákazníka

v jeho prostorách a domlouvá s ním různé zakázky. Těmito prostorami totiž nijak nedisponuje. [2], [9], [14], [30]

Dle ZDP je staveniště považováno za stálou provozovnu, pouze pokud přesáhne doba jeho trvání 6 měsíců v období dvanácti kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Časový test se vztahuje vždy na jednotlivé projekty a není důležité, zda tyto činnosti provádí poplatník sám nebo prostřednictvím svých zaměstnanců. Je-li však ucelená stavba rozdělena na několik částí dodávek nebo několik projektů, nemá toto rozdělení na určení doby vliv. Pokud se jedná o stavbu, přesunující se z místa na místo, například dálnici, posuzuje se jako jeden celek. V pokynu Generálního finančního ředitelství D - 22 je staveniště definováno jako „*dodávka uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně na vlastní odpovědnost a předává odběrateli. Obnova, renovace či oprava silnic, budov, mostů atd. spadá pod staveniště, stavbu či stavebně montážní projekt, avšak pouze pokud zahrnuje více než jejich pouhou údržbu, přemalování apod.*“ Pokud je prováděna instalace či montáž mimo vlastní projekt, je to považováno jako služba a může se tedy jednat o vznik tzv. službové stálé provozovny. [9], [12], [30]

Tato provozovna vzniká poskytováním služeb či dalších činností poplatníkem - nerezidentem nebo jeho zaměstnanci. Přičemž není nutná existence trvalého místa k výkonu činností. Stejně, jako u staveniště, je zde prováděn časový test, kdy služby musí být poskytovány na území České republiky déle než 6 měsíců v jakémkoli období po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců. Může se jednat například o obchodní, technické, řídicí či zprostředkovatelské služby. Řadíme zde rovněž i výkon nezávislých povolání, uskutečňovaných na území našeho státu, kterými jsou právníci, vědci, lékaři a další.

Dle § 22 odst. 3 ZDP je příjmem, získaným prostřednictvím stálé provozovny také příjem společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře či společníka ve sdružení bez právní subjektivity, nerezidenta České republiky, který plyne z účasti v této společnosti nebo sdružení a dále z úvěrů a půjček, které této společnosti poskytl. Není však rozhodující, zda se cizinec aktivně podílí na výkonu podnikatelské činnosti na území ČR. [2], [9], [21], [30]

2.10 Účetnictví stálé provozovny

Dle § 1 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) jsou všechny zahraniční osoby, podnikající či provozující jinou činnost na území ČR povinny vést účetnictví. Technika vedení účetnictví ve stálé provozovně není

v praxi příliš jednoduchá. Nejprve je nutné určit, zda existuje povinnost vedení účetnictví ve státě zdroje příjmů. Účetnictví se musí řídit legislativními požadavky obou států, které mají odlišná pravidla při sestavování rozvahy, různých dalších výkazů či rozlišování nákladů a výnosů. V zemi umístění stálé provozovny je nutné respektovat hlavně pravidla vedení účetnictví, vedoucí ke správnému stanovení základu daně. V praxi se většinou jedná o protichůdné požadavky, kvůli kterým je nutná duplicita účtování či kvalifikovaný převod účetnictví stálé provozovny do účetnictví zřizovatele. Legislativa České republiky nestanovuje pravidla pro vedení účetnictví české stálé provozovny v zahraničí. To však nic nemění na povinnosti vedení účetnictví dle platných předpisů a zásad tak, aby bylo vše věrně a poctivě zobrazeno. Rozsah a způsob vedení účetnictví je stanoven zákonem o účetnictví. Je nutné také začlenit účetní jednotku do jedné ze 4 kategorií účetních jednotek vymezených v novele tohoto zákona z roku 2016. V této novele byla provedena implementace směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Cílem směrnice bylo snížení administrativní zátěže a optimalizace podnikatelského prostředí zejména malým a středním podnikům. Řazení do kategorií závisí na dosažení určitých kritérií, kterými jsou hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců.

Účetní jednotka se pak stane mikro, malou, střední nebo velkou účetní jednotkou, přičemž každá skupina má své požadavky a pravidla. [2], [22]

2.11 Podnikání cizinců v ČR

Podnikatelem je osoba, která samostatně vykonává výdělečnou činnost na vlastní účet a odpovědnost prostřednictvím živnostenského nebo obdobného oprávnění se záměrem činit tak soustavně a dosahovat zisku. Dle § 7 ZDP existují tyto druhy podnikatelských činností: *„příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.“* [21], [25]

Pro zahraniční osoby, které chtějí podnikat na území ČR, platí obecně podmínky, stanovené pro české podnikatele. Tato zásada je rovněž stanovena v § 5 odst. 2 Zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“) takto: *„Fyzická osoba, která nemá bydliště na území České republiky, nebo právnická osoba, která nemá sídlo na území České republiky, může na území České*

republiky provozovat živnost za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako česká osoba, pokud z tohoto nebo zvláštního zákona nevyplývá něco jiného.“

Dále se pak řídí některými ustanoveními mezinárodního soukromého práva. Zahraniční osoba, musí rovněž splňovat podmínky z oblasti cizineckého práva. Jedná se konkrétně o Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, ve znění pozdějších předpisů. V tomto zákoně je upraveno vydávání víz a povolení k trvalému pobytu. [19], [18], [25]

2.12 Živnostenské oprávnění

Pro cizince, kteří chtějí získat živnostenské oprávnění v České republice a nejsou občany Evropské unie (dále jen „EU“), Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“) a Švýcarska platí podmínky stanovené v § 5 odst. 2 živnostenského zákona. Je zde uvedeno, že kromě malých odchylek může fyzická osoba s bydlištěm mimo území ČR provozovat živnost za podmínek stejných jako osoba česká. Tato osoba musí však mít vízum do 90 dnů, vízum k pobytu nad 90 dnů nebo povolení k dlouhodobému pobytu, které bylo vydané pro účely podnikání.

V případech, kdy se jedná o občany EU, EHP a Švýcarska není nutné k získání živnostenského oprávnění žádné povolení. Musejí pouze ohlásit svůj pobyt na území ČR delší než 30 dnů příslušné cizinecké policii. Mohou rovněž požádat o uznání odborné kvalifikace, kterou získali ve svém státě. Pokud se jedná o profesi zdravotní sestry, farmaceuta, fyzioterapeuta, horského vůdce či realitního makléře, je možné zvolit rychlejší cestu a zažádat online o tzv. evropský profesní průkaz. [9]

2.13 Registrační povinnost

V případech kdy nerezident ČR je povinen své příjmy zdanit prostřednictvím podání daňového přiznání, vzniká mu v ČR registrační povinnost. Pokud zde začal provozovat činnost, která mu přináší příjmy ze samostatné činnosti nebo přijal příjem z této činnosti ze zdrojů na území ČR, má povinnost podat přihlášku k registraci příslušnému správci daně. Lhůta podání je do 15 dnů. Tato povinnost se týká rovněž nerezidentů, kterým na území ČR vznikla stálá provozovna nebo získali povolení či oprávnění od tuzemského orgánu veřejné moci k vykonávání činnosti, jejímž účelem je dosahování příjmu. Pokud by se jednalo o příjmy, které jsou zdaněny zvláštní sazbou daně, nebo nejsou předmětem daně vůbec anebo jsou od daně osvobozeny, registrační povinnost nevzniká. Daňový subjekt je při registraci

povinen předložit správci daně veškeré potřebné údaje a podklady. Pokud takto neučiní ani na výzvu, hrozí mu dle Daňového řád č. 280/2009 Sb. pokuta za nesplnění povinnosti až do výše 500 000 Kč.

Místně příslušným úřadem ke správě povinností daňového subjektu se stává ten, v jehož působnosti má cizinec místo pobytu. Pokud nelze místo pobytu určit, bere se v úvahu lokalita, kde se obvykle zdržuje. [2]

3 Využití metod zamezení dvojího zdanění

Existencí dvojího zdanění je výrazně omezeno úsilí daňových nerezidentů o ekonomické zisky a aktivity na území státu zdroje příjmů. Tato situace není zájmem ani daného státu rezidenta, jelikož vede k omezování investování v zahraničí a národní ekonomiky tak zaostávají. Proti zamezení vzniku těchto situací se aplikují jednostranná a dvoustranná či vícestranná opatření.

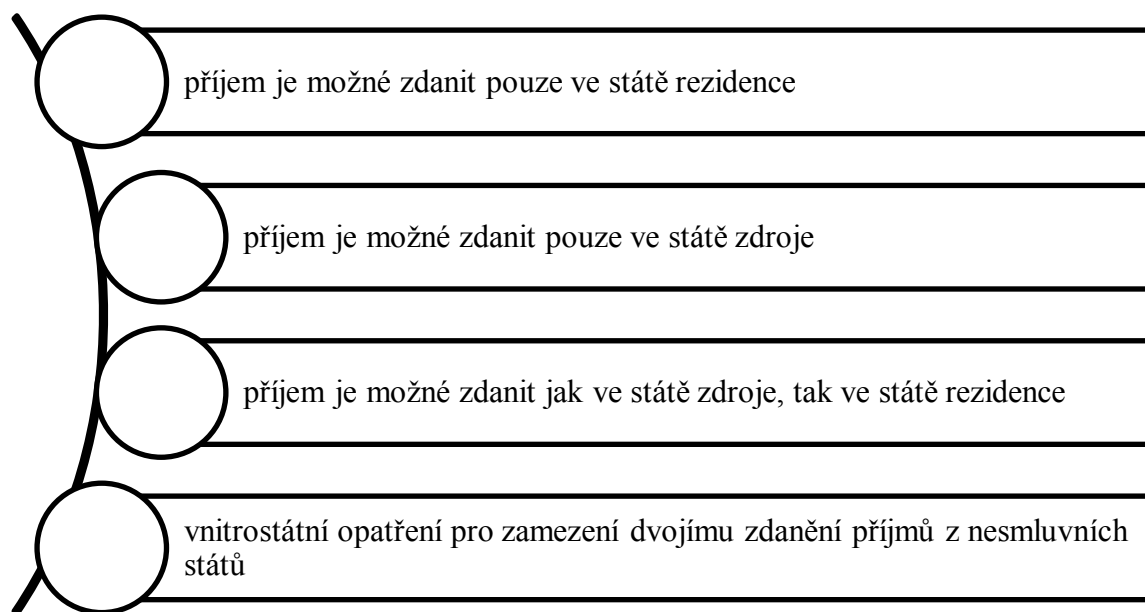
Jednostranným opatřením je státem dvojí zdanění omezeno jeho vlastními daňovými zákony. V České republice jsou aplikovány 2 metody, a to metoda vynětí příjmů a metoda zápočtu daně. Za jednostranné opatření je rovněž považováno zahrnutí zaplacené daně do nákladů. Tyto metody se však používají ve velmi malém rozsahu, jelikož stoupá počet uzavřených Smluv o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a mnohými světovými státy.

Za dvoustranné opatření jsou považovány Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jsou zde přesně stanovena kritéria, dle kterých dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu či vyhrazení práva na zdanění daňového rezidenta pouze jednomu státu. V praxi se používají tři základní metodická opatření. Jedná se o metodu zápočtu daně, metodu vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů. V následujících podkapitolách jsou tyto metody podrobněji analyzovány. [2]

3.1 Vymezení příjmů

Je obecným pravidlem, že daňoví rezidenti zdaňují všechny své celosvětové příjmy bez ohledu na to, zda už byly zdaněny v zahraničí. Stát zdroje většinou stojí před problémem, jak zajistit efektivní zdanění příjmů nerezidentů, zatímco stát rezidence dotyčného poplatníka řeší problém opačný, a to jak zamezit dvojímu zdanění. K tomuto účelu převážně slouží Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, uzavřené v současné době mezi většinou vyspělých světových států. Existuje také národní legislativa, bránící nebo alespoň omezující dvojí zdanění. Z pohledu státu rezidence jsou v Obr. 3.1 vyčleněny 4 základní možnosti, jak zamezit dvojímu zdanění. [2]

Obr. 3.1 Základní možnosti zamezení dvojímu zdanění



Zdroj: Děrgel (2016), vlastní zpracování

První situací je možnost zdanění příjmu pouze ve státě rezidence poplatníka. Jde o nejjednodušší způsob, kdy mezinárodní smlouvou není vůbec umožněno zdanit příjem rezidenta druhého smluvního státu. Není zde tedy riziko dvojího zdanění a stát rezidence poplatníka se nemusí zabývat tím, odkud příjem plyne. Na takovou podmínku však státy, a to převážně státy s výnosnějšími zdroji, většinou nepřistupují.

Druhou možností je zdanění příjmu pouze ve státě zdroje. Tato situace je velmi podobná předchozí avšak velmi zdánlivě. V MS OECD lze nalézt ustanovení, že pokud je příjem rezidenta jednoho státu osvobozen od daně v tomto státě, je tento stát i přesto při výpočtu daně z ostatních příjmů oprávněn vzít na mysl tento osvobozený příjem. Z čehož plyne, že ve státě rezidence je uplatněno osvobození s výhradou progrese. Rezidenti se stejnými příjmy jsou poté spravedlivě zatíženi stejnou daní. K tomu je však nutná existence progresivní sazby daně, která byla v ČR od roku 2008 nahrazena daní rovnou. [2], [3], [29]

Následujícím bodem je možnost zdanění jak ve státě zdroje, tak ve státě rezidence. Jedná se o nejčastější situaci, která je upravena v mezinárodních smlouvách. Ve státě rezidence se poplatník dvojímu zdanění brání buď metodou vynětí s výhradou progrese, kdy jsou ze základu daně vyňaty příjmy, získané ve druhém státě nebo metodou prostého zápočtu, kdy lze ve státě rezidence odečíst od daňové povinnosti daň zaplacenou v zahraničí. Existují však ještě další 2 metody, se kterými se v praxi setkáváme pouze výjimečně. Jsou jimi

metoda úplného vynětí a plného zápočtu daně. O všech metodách bude blíže pojednáno v dalších podkapitolách. V roce 2009 byl v ZDP stanoven výjimečný postup pro zdaňování příjmů ze zahraniční závislé činnosti. Pokud českému rezidentovi plynou příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, se kterým ČR uzavřela mezinárodní smlouvu, jsou tyto příjmy v ČR vyňaty ze zdanění metodou vynětí s výhradou progrese, pokud podlely ve státě jejich zdroje zdanění. Postačí, že příjem prošel zdaňovacím procesem ve státě zdroje, i přes to, že výsledná daň může být nulová. Pokud je to ale pro poplatníka výhodnější, je oprávněn uplatnit příslušnou metodu stanovenou v mezinárodní smlouvě. [21], [29]

Poslední možností, jak zamezit dvojímu zdanění je vnitrostátní opatření v případě příjmů z nesmluvního státu. V praxi tato situace nastává pouze výjimečně, kdy příjem pochází z nesmluvního státu, se kterým nemá ČR uzavřenu Smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. V této situaci pak není možné využít výhod, které by z dané smlouvy plynuly. Naskýtá se pouze možnost uplatnit daň, zaplacenou v zahraničí, jako daňově uznatelný náklad v následujícím zdaňovacím období. Příjmy ze závislé činnosti podléhají jinému pravidlu, dle kterého lze základ daně snížit o zahraniční daň již v daném zdaňovacím období. Základ daně ze zahraničního příjmu je tedy zvýšen o povinné pojistné a snížen o zaplacenou daň. [29]

3.2 Aktivní a pasivní příjmy

Dle tuzemské i mezinárodní právní úpravy jsou v Obr. 3.2 příjmy děleny na aktivní a pasivní. Mezi aktivní patří tradičně příjmy z podnikání a další druhy příjmů fyzických osob jako například příjmy ze závislé činnosti, tantiémy, penze, příjmy umělců a sportovců. Mezi pasivní jsou řazeny zejména příjmy z užívání majetku, poskytování práv, kapitálové a úrokové výnosy. U těchto příjmů není nutná aktivní účast vlastníka na jejich vzniku či přítomnost ve státě jejich zdroje. Jsou převážně zdaněny prostřednictvím plátců. [2], [3], [21]

Obr. 3.2 Dělení příjmů na aktivní a pasivní

AKTIVNÍ

- příjmy z podnikání
- příjmy z nemovitého majetku
- mezinárodní přeprava
- příjmy z převodu movitého majetku a práv
- příjmy ze závislé činnosti
- další příjmy

PASIVNÍ

- dividendy a podíly na zisku
- úroky
- licenční poplatky
- a další příjmy

Zdroj: OECD (2008), vlastní zpracování

Dle české legislativy platí, že jakékoli zisky z podnikatelské činnosti podléhají zdanění z důvodu, že jich dosáhne daňový rezident nebo se jedná o příjmy daňového nerezidenta ze zdrojů z území ČR, vymezené v § 22 ZDP. Příjmy ze samostatné činnosti podléhají zdanění ve státě zdroje pouze v případě, kdy splňují podmínky pro vznik stálé provozovny. Pokud jsou příjmy dosaženy před vznikem stálé provozovny rezidenty smluvních států, nepodléhají ve státě zdroje zdanění. Pokud jsou však stejné příjmy dosaženy rezidenty států, se kterými nebyla uzavřena mezinárodní Smlouva o zamezení dvojímu zdanění, zdaňují se srážkou ve výši 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) a 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP. Po vzniku stálé provozovny u smluvních států, jsou příjmy ze zdrojů ČR zdaněny prostřednictvím daňového přiznání. V modelové smlouvě OECD je tato problematika zakotvena v článku č. 7. Zde je uvedeno, že zisky podniků podléhají zdanění ve státě, kde je jejich příjemce rezidentem, pokud ve státě jejich zdroje nevznikla stálá provozovna. Teprve až vznikem provozovny je dáno právo na zdanění i státu zdroje. K zamezení dvojímu zdanění je poté uplatněna sjednaná metoda. V tomto článku lze rovněž nalézt definici stálé provozovny, jejíž širší vymezení je poté obsahem ZDP. [2], [3], [21]

Dalším bodem jsou příjmy z nemovitého majetku. Ty se dále dělí na příjmy z jeho prodeje a z užívání. Koncepce zdanění zde vychází z MS OECD, kde je stanovena možnost zdanění ve státě, kde se daný majetek nachází. V ČR je uložena povinnost zdanění příjmů z nemovitého majetku prostřednictvím daňového přiznání, ať už se jedná o jeho prodej či

užívání. Je třeba rozlišovat, zda se jedná o příjmy z užívání movitého či nemovitého majetku. Na příjmy z užívání věcí movitých se aplikuje srážková daň a ve většině SZDZ spadají do režimu licenčních poplatků. Příjmy z nemovitého majetku jsou jako zdroj příjmů vymezeny v § 22 odst. 1 písm. d), e) ZDP. Je zde rovněž řazeno i obchodování s právy, spojenými s těmito nemovitostmi. Pokud příjmy plynou rezidentům států mimo EU a EHP, jsou plátcí povinni daň zajistit sazbou 10 %. Je nutné také vyhodnotit, zda se jedná o skutečně zdanitelný příjem a nikoli osvobozený, jako například u prodeje nemovitosti, která je ve vlastnictví osoby po dobu více jak 5 let od jejího nabytí. V tomto případě platí stejná pravidla jako pro tuzemské poplatníky. V zákoně jsou definovány výjimky, díky kterým je možné upuštění či snížení zajištění této daně. Povinnost podat daňové přiznání se zde vztahuje i na daňového nerezidenta, který získal příjmy z užívání nemovité věci, situované v ČR. Může se jednat i jen o nájemce, který nemovitost dále pronajímá. Zdanění nemovitého majetku je obsaženo v Modelové smlouvě OECD v článku č. 6, 13 a 22. Přičemž v článku č. 6 jsou uvedeny příjmy z užívání nemovitého majetku a souvisejících práv a také živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví. Ve člancích 13 a 22 je definována oblast daně z majetku (pro ČR daň z nemovitostí a daň silniční) a prodej majetku. [2], [3], [21]

Problematika mezinárodní přepravy je obsažena v článku č. 8 jako specifický režim představující výjimku ze základního pravidla definovaného v člancích č. 5 a 7. Základem je princip, že právo na zdanění je dáno státu, kde se nachází místo skutečného vedení podniku. Tedy státu, kde je dopravce daňovým rezidentem. Což může být v praxi problémem, jelikož registrované místo nemusí mnohdy odpovídat skutečnému místu vedení. Při sjednání tohoto speciálního režimu nevzniká konkrétnímu dopravci na území druhého smluvního státu stálá provozovna. Právo na zdanění je dáno státu rezidence provozovatele přepravy, a to i v případě, kdy by si otevřel ve druhém státě kancelář pro sjednávání zakázek. Musí se ale jednat skutečně o mezinárodní přepravu, tedy přemístění zboží či osob z území jednoho státu na území druhého státu. Pokud je prováděna přeprava mezi místy nakládky a vykládky pouze na území cizího státu, nejedná se již o mezinárodní přepravu. Na takovéto služby se poté vztahují pravidla pro vznik stálé provozovny z poskytování služeb. Pro zdanění příjmů z mezinárodní dopravy, je třeba kromě obsahu SZDZ zohlednit také to, zda byla s daným státem sepsána smlouva o mezinárodní přepravě. Tyto smlouvy se sjednávají v oblastech lodní, letecké i silniční přepravy a často obsahují také její zdanění. Převážně nabývají na významu zejména tam, kde chybí SZDZ. [2], [3]

Pro lodní a leteckou přepravu je ve všech SZDZ stanovený samostatný režim. Jedná-li se o lodní přepravu, nárok na zdanění připadá státu, kde má dopravce své sídlo. Má se

na myslí jak přeprava námořní, tak i přeprava po vnitrozemských vodách. Pokud má přepravce sídlo přímo na palubě lodi, nárok na zdanění příjmů náleží státu, kde má loď svůj domovský přístav nebo kde je její provozovatel daňovým rezidentem. Jako součást lodní i letecké přepravy se rovněž považuje prodej jízdenek na účet jiného podniku, provoz autobusů, zajišťujících přepravu z letiště, reklama, propagace, atd.

Samostatná úprava mezinárodní dopravy po pozemních komunikacích v Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění chybí. V komentářích k této smlouvě je však možnost zavedení zjednodušeného režimu i pro tuto silniční a železniční dopravu. Toto ustanovení výrazně usnadňuje podnikání firmám poskytujících mezinárodní přepravu po silnici či železnici. ČR má v této oblasti uzavřeny smlouvy pouze s malým počtem států ve své blízkosti. S většinou států EU takováto úprava chybí. V praxi tato situace zakládá splnění kritérií pro vznik stálé provozovny daňových nerezidentů. [2], [3]

Zdanění příjmů z převodu movitého majetku a práv je založeno na zásadě zdanění ve státě, kde je vlastník příjmů daňovým rezidentem. Tento zdroj příjmů daňových nerezidentů je uveden v ZDP v § 22 odst. 1, písm. g) bodu 7 jako příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou obchodním majetkem stálé provozovny. V jiných případech toto zdanění nepřipadá v úvahu. Dle ZDP se zdaňují pouze příjmy, kdy kupujícím je český rezident nebo stálá provozovna. V článku 12 a 13 MS OECD se úprava tohoto zdanění týká také dopravních prostředků používaných v mezinárodní dopravě. Chybí však problematika plátce příjmů a není zde omezení majetku na pouze obchodní povahy. V praxi se však v některých smlouvách objevuje, že se musí jednat o provozní aktiva stálé provozovny.

Daň z převodu majetkových práv je dle většiny SZDZ přiznána státu sídla vlastníka příjmů. Výjimkou jsou příjmy z kapitálových korporací, kde je možné zdanění i ve státě zdroje příjmu. Pokud se jedná o převod ostatních aktiv, daň se platí ve státě, kde je převodce rezidentem. Platí však vždy, že se jedná o majetek sloužící k obchodní činnosti. Ve státě zdroje podléhají zdanění rovněž příjmy z úhrad pohledávek nabytých postoupením. [2], [3]

Základním znakem závislé činnosti dle ZDP je fakt, že není vykonávána zcela nezávisle. Což znamená, že není vykonávána vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost zaměstnance, nýbrž dle pokynů toho, kdo za vykonanou práci vyplácí odměnu. V ZDP je pak uvedeno, které příjmy se zdaňují jako příjmy ze závislé činnosti. Dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tak podléhají příjmy nejen z pracovněprávních vztahů, ale také příjmy podobného poměru ve vztahu plátce a poplatníka, přičemž poplatník dbá pokynů plátce. Patří zde také výkon činností, při kterých není třeba dbát pokynů zaměstnavatele, například činnost jednatelů. Definice závislé činnosti v MS OECD je poněkud stručnější. Je zde uvedeno, že

příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy související se zaměstnáním. Příkladem uvádí také příjmy ze zaměstnaneckých akcií či používání firemního automobilu. [2], [3], [21]

Zdaňování příjmů ze závislé činnosti, získaných ve státech, se kterými má ČR uzavřenou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění je upraveno v čl. 15 MS OECD. Je zde uvedeno, že zaměstnanec nebude podroben dani z příjmů v zemi, kde ji vykonává za současného splnění stanovených podmínek. První podmínkou je, že příjemce nesmí být zaměstnán ve druhém státě po jedno nebo více období, které přesahuje v úhrnu 183 dnů v období 12 měsíců po sobě jdoucích. Dále musí být odměny vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem tohoto druhého státu a odměny nesmí jít k tíži stálé provozovny umístěné ve druhém státě. Z uvedeného vyplývá, že daň ze závislé činnosti je dle MS OECD oprávněn vybrat za splnění těchto podmínek pouze stát, kde je poplatník rezidentem. Naopak příjmy se zdrojem ve smluvních státech jsou pak v ČR vyňaty ze zdanění. Příkladem je český daňový rezident, pracující ve Francii 140 dní v roce. Plat, který zde získá, bude podléhat zdanění ve státě rezidenství, tedy v ČR, jelikož ve Francii pracoval méně jak 183 dní. Pokud by ve Francii pracoval na staveništi české stavební firmy, které zde vznikla stálá provozovna déle jak 183 dní, mzda by byla zdanitelná ve státě zdroje, tedy ve Francii. Jelikož zde příjmy šly k tíži české stálé provozovny a zaměstnání trvalo déle jak 183 dní. [3], [32]

Mezi pasivní příjmy jsou v první řadě řazeny dividendy. Pod tento pojem nejsou zahrnuty jen příjmy z akcií a podílů na zisku, ale patří sem například i příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku, příjmy z jiných společenských práv, které podléhají ve smluvních státech stejnému zdanění jako příjmy z akcií dle legislativy státu, jehož rezidentem je plátcе těchto dividend. Dle ZDP pod pojem dividendy spadají také další příjmy, jako například zisky vyplacené tichému společníkovi, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku, příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu nebo plnění ze svěřenského fondu. Zahrnují se zde také rozdíly mezi cenami sjednanými a cenami nezávislými u transakcí mezi spojenými osobami. Nepatří zde příjmy z převodu podílů a akcií. [2], [3], [21]

Mezinárodní zdaňování dividend bylo v minulosti předmětem mnoha zásadních změn. Kvůli konkurenci daňových systémů je zde snaha o snižování či dokonce rušení daně z dividend jako formy vnitrostátního dvojího zdanění pro přilákání zahraničních investorů. Od roku 2013 je však v ČR zavedena represivní sazba srážkové daně ve výši 35 %, která se týká států mimo EU a EHP, pokud není uzavřena SZDZ. Seznam těchto států je zveřejněn na internetových stránkách Ministerstva financí. Ve SZDZ je často právo na zdanění uděleno

státu, ve kterém je příjemce dividend daňovým rezidentem. Musí mít však účast na základním kapitálu společnosti, která dividendy vyplácí v minimální výši nejčastěji 25 %. Jednotlivé sazby jsou pak sjednány v uzavřených smlouvách. V ČR je uplatňováno zdanění dividend pouze vůči fyzickým osobám a vlastníkům malých majetkových podílů. V § 36 odst. 1 písm. b) je stanovena sazba srážkové daně z dividend a podílů na zisku jdoucích do zahraničí na 15 %. Sazba je poté dále v jednotlivých SZDZ modifikována. A to tak, že pro všechny poplatníky je ve smlouvě stanovena jednotná sazba daně, například ve smlouvě s Chorvatskem nebo Ázerbájdžánem. Druhou modifikací je stanovisko, že smlouvou je preferováno zdanění strategických investorů v zemi jejich sídla. V tomto případě jsou stanoveny 2 sazby. Nižší je uplatňována u právnických osob, které vlastní alespoň 25% podíl na společnosti. Vyšší sazbou se poté zdaňují ostatní poplatníci. Tato modifikace vede k tomu, že v zemi zdroje jsou více zdaněni portfolioví než strategičtí investoři. Smluvní definice zdaňování dividend se dle článku 10 MS OECD neuplatňuje u nerezidentů, kteří vykonávají na území jiného státu činnost prostřednictvím stále provozovny. Platí to však pouze na dividendy spojené s podíly spadajícími do majetkové podstaty této provozovny. Příkladem je například švýcarský podnik, který vlastní v ČR stálou provozovnu a jejím prostřednictvím nakoupil akcie české společnosti. Tyto akcie jsou součástí majetkové podstaty provozovny a při zdanění dividend je plátce povinen postupovat obdobně jako u tuzemských akcionářů.

[2], [3], [21]

V praxi jsou uplatňovány dva různé přístupy k výběru daně z příjmů, kdy je daň nerezidentům sražena plátcem u zdroje. Jedná se o tzv. refundační systém a systém čistě plátcovský. Refundační systém je používán v celé řadě států. České právo jej používá jen výjimečně a to u zdaňování příjmů umělců a sportovců podle SZDZ s USA. Jeho podstatou je, že na plátce nespadá povinnost zkoumat ujednání každé jednotlivé mezinárodní smlouvy a nerezidentům sráží daň podle vlastní vnitrostátní legislativy. Dále je pak na poplatníkovi, aby se u místních úřadů stanoveným způsobem dožadoval vrácení rozdílu mezi sraženou daní a daní, která vyplývá u uzavřené mezinárodní smlouvy. Tento systém je pro plátce velmi praktický, jelikož snižuje riziko nesprávně stanovené daně dle mezinárodní smlouvy, avšak administrativně velmi zatěžuje poplatníky. U menších částek se kolikrát ani nevyplatí o vrácení rozdílu žádat, jelikož administrativní náklady převyšují očekávaný efekt. Pokud čeští plátcí získají v rámci tohoto systému ze zahraničí dividendy, budou je moci v ČR započítat pouze do výše, jaká odpovídá příslušné mezinárodní smlouvě. Daň sraženou v zahraničí nad rámec není možné uplatnit jako daňový náklad. [2], [21]

Okamžik srážky daně a procesní postupy nejsou v mezinárodních smlouvách upraveny a jsou tedy ponechány každému státu k vlastní úpravě. Od roku 2000 je v ZDP stanoven jednotný režim lhůty pro odvod daně sražené z dividendy rezidentům i nerezidentům. Povinnost srazit daň je dána v okamžiku výplaty, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo rozhodnuto o rozdělení zisku. Odvod je pak nutné nahlásit správci daně ve stanovené lhůtě. Správce daně je pak schopen vystavit nerezidentům nezbytné potvrzení pro účely zamezení dvojímu zdanění.

Pod pojem „úroky“ jsou z hlediska mezinárodního zdanění zahrnuty výnosy z pohledávek. Jsou to odměny za poskytnutí finančních prostředků, příjmy z vládních cenných papírů, obligací. Dle MS OECD zde nepatří sankční úroky, penále a opožděné úhrady. V ZDP jsou úroky definovány jako zdroj příjmů na území ČR a oproti Modelové smlouvě jsou zde zahrnuty rovněž sankční poplatky. Pokud je tedy příjemcem takovéhoto poplatku rezident jiného státu, se kterým ČR neuzavřela SZDZ, bude nutné zdanit i tyto platby ve stejném režimu jako úroky. Daňovému režimu podléhají pouze úroky sjednané v obvyklé tržní výši. [2], [21]

Ve většině SZDZ uzavřených Českou republikou je právo na zdanění vyplacených úroků přiznáno státu, kde je věřitel rezidentem. Ve zbytku smluv je právo na zdanění ve státě zdroje zhruba ve výši 5 % nebo 10 %, přičemž mezivládní a mezibankovní úvěry jsou osvobozeny. V ZDP je z úrokových příjmů daňových nerezidentů nárokována 15% sazba. Uplatňuje se však výhradně u bezesmluvních států. U států mimo EU a EHP, se kterými není uzavřena mezinárodní smlouva, je od roku 2013 stanovena represivní sazba srážkové daně 35 %. Seznam těchto států je zveřejněn na portálu České finanční správy. Podobně jako u dividend je uplatňován koncept skutečného vlastníka příjmů. Nerozhoduje tedy, kdo je uveden jako příjemce úroků, ale ten, kdo je jejich skutečným vlastníkem. Obecně se provádí zdanění úroků dvěma způsoby. Prvním je zdanění srážkovou daní u zdroje plátcem daně a druhým zahrnutí úroků do základu daně příjemce. V případě zdanění plátcem u zdroje je nutné rozlišovat, o jaký úrokový příjem se jedná a o jakého jde příjemce. Je zde totiž rozdílné zdanění, jde-li o právnickou či fyzickou osobu, rezidenta či nerezidenta. [2], [21]

Základem daně u fyzických osob jsou dle ZDP § 8 odst. 1 úroky z poskytnutých zápůjček a úvěrů, úrok z hodnoty splaceného vkladu, úroky z prodlení a úrokové výnosy ze směnek. Úrokové příjmy ze zahraničí jsou rovněž zahrnovány do základu daně a daň zaplacenou v zahraničí je možné zohlednit metodou prostého zápočtu, která se u úroků uplatňuje ve všech SZDZ. Povinnost zdaňování úroků ze zdrojů na území ČR prostřednictvím daňového přiznání nevzniká daňovému nerezidentu. Pokud mu jdou úroky od českého plátce,

má tento plátce povinnost srazit daň z těchto příjmů v souladu se SZDZ. V ČR je stanovena 15% sazba srážkové daně, pokud je však SZDZ stanovena sazba jiná, je nutné ji respektovat. Pokud je ve SZDZ stanoveno právo na zdanění pouze smluvnímu státu, kde je příjemce úroku rezidentem, český plátce daň nesráží. Pokud žádná SZDZ nebyla uzavřena, aplikuje se srážková daň ve výši 35 %.

U právnických osob se dle ZDP srážková daň neuplatňuje. Úroky jdoucí ze zahraničí jsou zaúčtovány jako výnos a stávají se součástí základu daně. Daň zaplacená v zahraničí se zohlední dle daně SZDZ metodou zápočtu. [2], [21]

Licenční poplatky zahrnují široký okruh příjmů za užívání majetkových práv a informací. V MS OECD jsou pod tento pojem zahrnuty jakékoli platby, které představují náhradu za užití nebo za právo na užití nějakého autorského práva k uměleckému, vědeckému či literárnímu dílu, návrhu nebo modelu, plánu, patentu, ochranných známek, výrobního postupu, tajného vzorce nebo informace obsahující zkušenosti. Není podstatné, zda jsou tato práva evidována v příslušných registrech. Definice licenčních poplatků v ZDP odpovídá té z MS OECD, navíc však obsahuje dále příjmy z užití movitých věcí. Pod režim licenčních poplatků nespadá pozbytí oprávnění poskytovatele k nakládání s právy a využití práv pro vlastní potřebu. Typickým příkladem je koupi nějaké knihy či filmu. [2], [3]

Licenční poplatky se dále dělí na průmyslové a kulturní neboť podléhají dle MS OECD odlišnému režimu zdanění u zdroje. Kulturní poplatky, jako například nájemné za filmová díla, bývají většinou zvýhodněny nebo nejsou zdaněny vůbec. Mezi průmyslové poplatky patří hlavně příjmy z užívání vědeckého zařízení, know-how nebo software.

V ZDP je pro licenční poplatky, vyplácené daňovým nerezidentům, stanovena 15% sazba. Podobně jako u dividend a úroků je od roku 2013 stanovena 35% represivní sazba srážkové daně. Vztahuje se na státy, s nimiž nemá ČR uzavřenou SZDZ. Seznam států je opět dostupný na portálu České finanční správy. Daň sráží plátce příjmu ve lhůtě stanovené § 38d ZDP. Srážku je povinen ohlásit správci daně a uhradit ji musí nejpozději do 30 dnů od konce měsíce, ve kterém sražení daně provedl. Ve SZDZ jsou často sjednány sazby zdanění ve státě zdroj nižší. Maximální sazby se pohybují kolem 10 %. V určitých případech právo na zdanění není přiznáno vůbec. Opět je zde nutné dbát na pravidlo skutečného vlastníka příjmu. Dále je třeba zohlednit, zda se jedná o poplatek hrazený subjektu, který má v ČR stálou provozovnu. Pokud jsou tato licenční práva součástí majetkové podstaty této provozovny, jedná se o úhradu za její běžné služby. [2], [21]

Licenční poplatky jdoucí českému rezidentu ze zahraničí jsou součástí běžného základu daně. Daň zaplacenou v zahraničí je možné dle § 38f ZDP započíst. Tento nárok je

však nutné doložit potvrzením zahraničního správce daně o sražení daně. Pokud se jedná o stát, se kterým nebyla uzavřena SZDZ, lze zaplacenou daň zahrnout do daňových nákladů. [2], [21]

3.3 Zdanění zahraničních příjmů u rezidentů

Daňový poplatník je povinen ve státě, ve kterém má daňový domicil zahrnout do daňového přiznání veškeré příjmy, ať už byly dosaženy kdekoli. Povinnost se vztahuje na všechny příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou osvobozeny. Poplatník se řídí ZDP v případě, kdy ČR nemá se státem zdroje příjmu uzavřenou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo dle příslušné uzavřené mezinárodní smlouvy. Pokud tedy rezidentovi ČR plynou příjmy ze státu, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu, aplikují se metody a postupy sjednané v této smlouvě. Pokud smlouva uzavřena není, dvojí zdanění lze pouze zmírnit a to zahrnutím daně zaplacené v zahraničí do nákladů, snižujících základ daně. U příjmů ze závislé činnosti je možné základ daně snížit o zaplacenou daň v zahraničí již ve zdaňovacím období, kterého se příjem týká. Dle § 6 odst. 13 ZDP je možné základ daně dále snížit o sražené nebo zaměstnavatelem uhrazené částky povinně placeného pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které je zaměstnanec povinen platit v zahraničí. U příjmů ze samostatné činnosti je možné zahrnout zaplacenou daň do nákladů. Uplatnit jej poplatník může ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, které následuje po zdaňovacím období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, jehož se daň zaplacená v zahraničí týká. Podmínkou však je, že poplatník nesmí v následujícím zdaňovacím období uplatňovat výdaje procentem z příjmů nebo pobírat pouze příjmy z kapitálového majetku či ostatní příjmy. Dále nesmí mít pouze příjmy ze závislé činnosti. V těchto případech nárok na odpočet ztrácí. [2], [21]

3.3.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v České republice

Daně z příjmů jsou velmi významnou součástí veřejných rozpočtů většiny států. Pokud plynou příjmy subjektům, kteří jsou rezidenty pouze jednoho státu, zpravidla žádný problém nenastává. Daň patří pouze tomuto státu. V případě kdy je subjekt usazen v jednom státě a z druhého mu plynou příjmy, problém nastane. První stát bude daň nárokovat z toho důvodu, že zdroj příjmu se nachází na jeho území, zatímco druhý stát bude nárokovat zdanění pro spravedlivé zdaňování příjmů všech svých rezidentů. Oba postoje mají svou logiku a jsou

v praxi běžné. Aby nedocházelo k omezování mezinárodního obchodu, jsou uzavírány již zmíněné Smlouvy zamezující dvojímu zdanění. [26], [35]

Je zřejmé, že rozvoj vzájemných výhodných hospodářských vztahů je jeden z hlavních cílů zahraniční politiky ČR. K takovému rozvoji z velké části přispívají právě mezinárodní smlouvy. Klíčovým problémem mezinárodních daňových vztahů je dvojí zdanění příjmů. Jedná se o nežádoucí jev, kvůli kterému mohou být reálně snižovány příjmy. Je překážkou rozvoje hospodářských a dalších vztahů mezi státy a má negativní dopady také na pohyb služeb, kapitálu a samozřejmě také osob. Toto lze odstranit především opatřeními obou daných států prostřednictvím uzavření smlouvy. V současnosti má ČR uzavřených přes 80 platných Smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a Ministerstvem financí jsou připravovány stále nové smlouvy s dalšími státy světa. [26], [35]

V průběhu roku 2015 vstoupily v platnost 3 nové smlouvy. Smlouva s Kolumbijskou republikou, podepsána v Bogotě v roce 2012, je účinná od 1. ledna 2016. Byla sestavena na základě vzorových modelů OECD a OSN. Cílem bylo zvýšení právní jistoty daňových poplatníků participujících států. Smlouvou je umožněno zdanění příjmů z prodeje obchodních podílů v zemi, kde daná společnost sídlí. Specifickou částí je zdanění dividend, které dle kolumbijských zákonů nepodléhají zdanění. Pokud však vyplácí kolumbijská společnost dividendy českému rezidentovi, je povinna mu srazit 25 % z hrubé částky.

Další smlouva byla uzavřena v roce 2014 s Pákistánskou islámskou republikou. Dle této smlouvy se také zdaňují příjmy z prodeje obchodních podílů v zemi, kde společnost sídlí. Je zde také úřadům stanovena možnost, odepřít výhody, plynoucí z ustanovení SZDZ komukoli, pokud by to dle jejich názoru znamenalo zneužití smlouvy.

Třetí smlouva byla podepsána s Lichtenštejnským knížectvím také v roce 2014. V mnoha oblastech je tato smlouva poměrně specifická. Vyplývá to především ze zvláštního politického postavení Lichtenštejnska, hlavně neutrality a nízkých daní. Opět je zde možnost zdanit příjmy z prodeje obchodních podílů v zemi sídla společnosti. Stejně jako u předešlé smlouvy je také uvedena možnost úřadů odepřít výhody jakékoli osobě, pokud by to znamenalo zneužití smlouvy. [26], [35]

V roce 2015 vstoupily v platnost 2 protokoly, vztahující se ke stávajícím smlouvám s Belgickým královstvím a s Ukrajinou. Legislativní proces přijetí protokolu k existující smlouvě je naprosto stejný jako při sjednávání smlouvy samotné. Smlouvy se poté provádějí v souladu s těmito protokoly, které je aktualizují.

Od roku 2016, 2017 nově platí smlouvy s Íránskou islámskou republikou, Cookovými ostrovy a Chilskou republikou. Motivace k uzavření smlouvy s Íránem byla především

obchodní. České výrobky zde mají dobro pověst a dlouholetou tradici a uzavřením smlouvy je tak pro spoustu českých společností nastaven jednoznačný daňový režim. Smlouva s Chilskou republikou je reakcí na poměrně komplikovaný chilský daňový systém. Obsahuje problematiku zdaňování stálých provozoven, dividend a obsahuje možnost dohodnout se s chilskou daňovou správou na výši daně a zajistit se tak na situace, kdy by došlo k celkovému zvyšování sazeb.

Zatím byly pouze podepsány smlouvy s Ghanou, Kosovem, Turkmenistánem a budou následovat ještě nezbytné legislativní procesy. Dále jsou rozjednány smlouvy s Irákem, Kamerunem, Botswanou, Jižní Koreou, Katar, Srí Lankou.

Seznam všech platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění, včetně jejich textů, je zveřejněn na stránkách Ministerstva financí.

Tyto smlouvy upravují zdaňování mnoha různých příjmů a stanovují metodu a stát, ve kterém bude příjem zdaněn. Jsou to tzv. komplexní daňové smlouvy. Vztahují se však pouze k příjmům ze zdrojů na území těch států, se kterými má ČR uzavřenou smlouvu. V případech nesmluvních států se aplikují jednostranná opatření, tedy zahrnutí zaplacené daně do nákladů snižujících základ daně. Metody zápočtu či vynětí u příjmů z bezesmluvních států uplatnit nelze. Smlouvy se dále sjednávají pro zabránění daňovým únikům či podvodům. Je stanovena výměna informací mezi danými úřady, spravujícími zdaňování, zdaňování tzv. spřízněných podniků, zásada běžné tržní ceny. V několika smlouvách lze také nalézt ustanovení opravňující úřady omezit poplatníkům přístup k jejich výhodám, v případech podezření z jejího zneužití. [26], [30], [35]

Dalším z cílů těchto smluv je přímá spolupráce příslušných orgánů smluvních států v rámci řešení daňových problémů, které mezi státy mohou vzniknout. Díky smlouvám je umožněno neformální řešení sporů o výklad a aplikaci jednotlivých smluv i vnitrostátních daňových zákonů obou států. Jedním z motivů pro sjednávání mezinárodních smluv je zamezení daňové diskriminace pro subjekty jedné země na území druhé. Nediskriminace se vztahuje také na oblast daní všeho druhu a pojmenování. Je zahrnuta například oblast DPH, spotřebních daní, atd. Jejich uzavíráním je tedy zajištěno stejné zacházení, užívané subjekty jednoho státu, jaké je použito subjekty státu druhého. Ve většině smluv je zásada rovného zacházení aplikována rovněž na státní příslušníky obou států.

Díky těmto smlouvám jsou podporovány vzájemné vztahy v hospodářské i obchodní sféře mezi danými státy. Zvyšována je také právní jistota daňových subjektů států ohledně existence a výše jejich daňových povinností, díky které mohou přesněji kalkulovat návratnost potencionálních investičních či podnikatelských záměrů. Rovněž je zajištěno objektivní

rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy, tj. mezi stát zdroje příjmu a stát skutečného vlastníka příjmu, tedy stát rezidence. Je jasné, že smlouvy v žádném případě nedovolují vybrat si zemi, ve které bude daný subjekt svůj příjem danit. [26], [30], [35]

Českou republikou při jejím vzniku byly akceptovány všechny Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, sjednané již za dob existence Československa. K některým těmto smlouvám byl sjednán doplňující protokol, který text smlouvy aktualizuje. Velká většina nyní existujících smluv byla však vytvořena až za existence samostatné České republiky. V současné době má ČR v platnosti mezinárodní smlouvu se všemi členskými státy EU. Nutno poznamenat, že vstup do EU v roce 2004 neměl žádný dopad na existenci dříve uzavřených smluv. Problematika zamezení dvojího zdanění spadá výhradně do kompetence jednotlivých členských států.

ČR byly uzavřeny rovněž Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se všemi státy, které jsou členy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Tato organizace v oblasti mezinárodního zdanění plní daleko významnější roli než EU. Přehled veškerých platných mezinárodních smluv je zveřejněn a pravidelně aktualizován na internetových stránkách Ministerstva financí ČR. Platné smlouvy jsou rovněž uvedeny v Příloze č. 1.

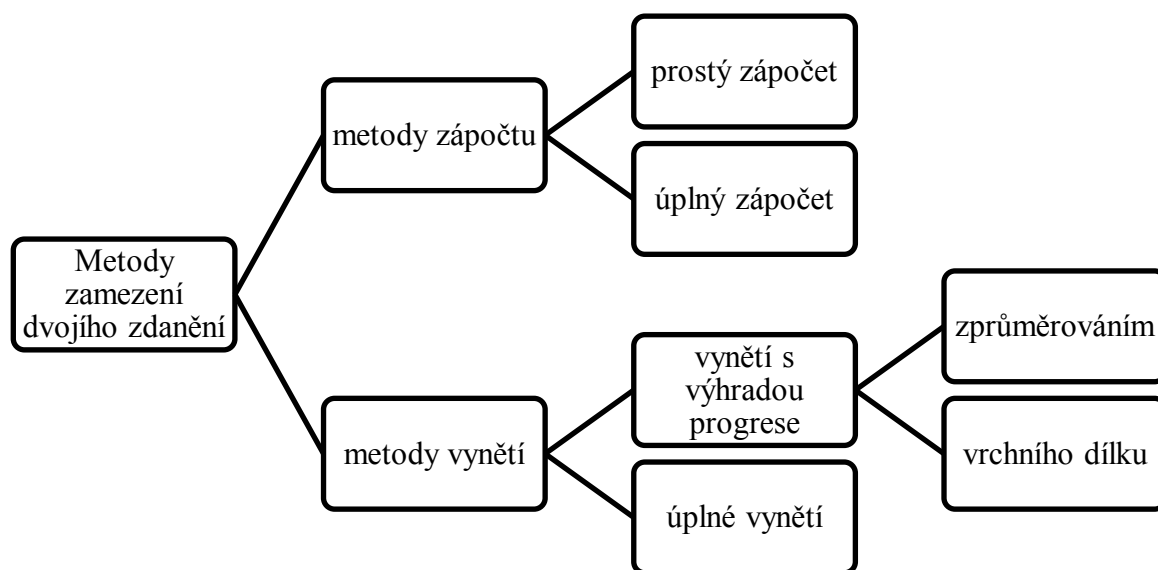
Pro Českou republiku je typická malá, otevřená ekonomika a je tak zapotřebí lákat zahraniční kapitál a současně, na druhé straně, svým vlastním subjektům otevírat možnosti k výkonu činností na zahraničních trzích. Je tedy zřejmé, že se bude i nadále rozšiřovat a zkvalitňovat síť těchto důležitých mezinárodních Smluv o zamezení dvojímu zdanění.

[26], [30], [35]

3.3.2 Metody zamezení dvojího zdanění

Pro řešení situací, kdy jeden příjem podléhá zdanění ve dvou státech najednou, jsou Modelovou smlouvou stanoveny 2 hlavní metody, které této nepříjemnosti zamezí. Metody jsou používány u daňových rezidentů, kterým plynou příjmy ze zahraničí, a podrobněji znázorněny v Obr. 3.3. Rozdíl mezi těmito metodami je v tom, že metoda vynětí pracuje s příjmy, zatímco metoda zápočtu se samotnou daní.

Obr. 3.3 Metody zamezení dvojího zdanění - dělení



Zdroj: Děrgel (2015), vlastní zpracování

V případě použití metody zápočtu, je státem rezidence stanovena výše daně z celkových příjmů daňového poplatníka. Tedy příjmů ze státu rezidence a příjmů z jiného státu. Díky této metodě pak daňový subjekt může započíst daň zaplacenou v jiném státě do své celkové daňové povinnosti. Částka, která má být odečtena, musí být ve druhém státě skutečně zaplacená. Hlavní pravidla pro metodu zápočtu lze pak nalézt v ustanoveních Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Avšak podrobnější pravidla pro způsob výpočtu výše zápočtu stanovena nejsou. Podrobnější pravidla si tedy stanovují samy státy ve svých národních předpisech. V praxi jsou používány dvě základní metody zápočtu. A to zápočet prostý a úplný. [2], [3], [27]

Úplný zápočet byl v ČR používán hlavně v souvislosti se zdaňováním úroků dle směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Později však byla zrušena z důvodu duplicitní úpravy v jiných předpisech v oblasti úrokového charakteru. Důvodem byla novelizace směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, kterou byla rozšířena povinná automatická výměna informací na širší spektrum příjmů. Tato směrnice obsahuje ucelený, jednotný a komplexní postup automatické výměny informací v daňové oblasti, avšak chybí ustanovení o použití úplného zápočtu daně. Lze jej nalézt v konkrétních smlouvách, například ve smlouvě se Srí Lankou. Daňovým základem je zde součet příjmů, které poplatník získá ve státě rezidence a ve smluvním státě. S tím, že

zaplacenou daň v zahraničí si následně může odečíst z celkové vypočtené daňové povinnosti. Tato metoda je pro Českou republiku nevýhodná v případech, kdy rezidenti podnikají v zemích s vysokou daňovou sazbou. Na daních v ČR pak odvedou minimum. Je dokonce i teoreticky možné, že daň zaplacená v zahraničí bude vyšší než vypočtená daň v ČR a daňový subjekt tak neodvede vůbec nic. Příklad metody úplného zápočtu je uveden v Tab. 3.1. Jak je zde názorně vypočteno, že z důvodu vyšší zahraniční daňové sazby je celkový daňový výnos ČR nižší. [2], [27]

Tab. 3.1 Příklad metody úplného zápočtu

Položka	Částka	Komentář
Příjmy získané v zahraničí	300 000,-	
Příjmy získané v ČR	700 000,-	
Celkem ZD	1 000 000,-	<i>součet obou ZD</i>
Daň zaplacená v zahraničí (sazba 40 %)	120 000,-	
Daňová povinnost v ČR	150 000,-	<i>vypočtená ze ZD 1 000 000,-</i>
Daňová povinnost po započtení	30 000,-	<i>150 000 – 120 000</i>
Daň zaplacená celkem	150 000,-	<i>daň zaplacená v zahraničí + výsledná daňová povinnost v ČR</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu zamezení snižování daňového výnosu kvůli vyšším daňovým sazbám v jiných státech, je častěji používána metoda tzv. prostého zápočtu. Je zde také předpoklad zahrnutí zahraničního příjmu do celkového základu daně a započtení daně zaplacené v zahraničí. Je však stanovena hranice zápočtu, a to na výši daně, která by na daný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti vypočtené dle pravidel České republiky. Pokud tedy celková daň představuje procento z celkových příjmů, lze započítat pouze dané procento, i kdyby byla zaplacená daň vyšší. Jedná se o metodou poměrně komplikovanou, hlavně v případech, kdy má poplatník příjmy z více zemí najednou. S daňovým zatížením v ČR je nutno poměřit každý zahraniční příjem samostatně. Praktický příklad je dále uveden v Tab. 3.2, kde je daňový výnos oproti předchozí metodě výrazně vyšší. Ztrácí ale poplatník, pro kterého byla metoda úplného zápočtu mnohem výhodnější. V konečném výsledku zaplatí na dani o 55 500,- Kč více. [2], [27]

Tab. 3.2 Metoda prostého zápočtu - příklad

Položka	Částka	Komentář
Příjmy získané v zahraničí	300 000,-	
Příjmy získané v ČR	700 000,-	
Celkem ZD	1 000 000,-	<i>součet obou ZD</i>
Daň zaplacená v zahraničí (sazba 40 %)	120 000,-	
Daňová povinnost v ČR	150 000,-	<i>vypočtená z ZD 1 000 000,-</i>
Podíl zahraničních příjmů	43 %	<i>300 000/700 000</i>
Maximální zápočet	64 500,-	
Daňová povinnost po započtení	85 500,-	<i>150 000 – 64 500</i>
Daň zaplacená celkem	205 500,-	<i>daň zaplacená v zahraničí + výsledná daňová povinnost v ČR</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Při aplikaci těchto metod čeští daňoví rezidenti často chybují v uvádění správné výše příjmů do daňového přiznání. Zisk ze zahraničí musí být vykázán v nezdáněné podobě a v hrubé výši. Pokud se jedná o příjmy ze závislé činnosti, pak je nutno vykázat příjmy v částce tzv. superhrubé mzdy. Další chybou bývá zápočet daně ve větší výši než té, kterou vymezuje uzavřená Smlouva o zamezení dvojího zdanění. Vzniká většinou pochybením zahraničního daňového orgánu nebo plátce daně. Může však nastat také v případě, kdy český příjemce nepožaduje vrácení daně v rámci refundačního systému. Daňoví poplatníci rovněž často chybují při započítávání příjmů z více států najednou. Ty musí být provedeny jednotlivě u každého státu zvlášť a nikoli kumulativně.

Druhou možností, jak zamezit dvojímu zdanění je použití metody vynětí. Ta se dále dělí na metodu úplného vynětí a vynětí s výhradou progresu. Tato metoda se zásadně nepoužívá vůči příjmům z dividend, licenčních poplatků a úroků. Vyskytuje se již spíše ve starších Smlouvách o zamezení dvojího zdanění, např. ve smlouvě s Velkou Británií či SRN. V současné době se používá zřídka a většinou se aplikuje spíše metoda prostého zápočtu. Zásadou této metody je, že stát rezidenta určité příjmy dosažené v jiném státě nepodrobí žádnému zdanění. Pro takto vyňaté příjmy je ve starších smlouvách použit termín „osvobození“. [2], [27]

Princip úplného vynětí je jednoduchý. Příjem ze zahraničí se vůbec nebere v potaz při zdanění dalších příjmů daného rezidenta v jeho zemi. Nezahrne se tedy do základu daně, jako u předchozích metod. Aplikuje se například v některých případech příjmů ve smlouvě s Brazílií. Z pohledu poplatníka je tato metoda nejvýhodnější. Opačný dopad má však na státní rozpočet. Názorný příklad je obsahem Tab. 3.3.

Tab. 3. 3 Metoda úplného vynětí - příklad

Položka	Částka	Komentář
Příjmy získané v zahraničí	300 000,-	
Příjmy získané v ČR	700 000,-	
Celkem ZD	1 000 000,-	<i>součet obou ZD</i>
Daň zaplacená v zahraničí (sazba 40 %)	120 000,-	
Daňová povinnost v ČR	105 000,-	<i>vypočtená ze ZD 700 000,- (po vynětí zahraničního ZD)</i>
Daň zaplacená celkem	225 000,-	<i>výsledná daňová povinnost v ČR + zahraničí</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Ve většině smluv, umožňujících použít metodu vynětí se má na mysli – vynětí s výhradou progresse. Zahrnuje v podmínkách progresivního zdanění aplikaci solidární daně z vyšších příjmů. Bere se v úvahu majetková situace poplatníka. Je sjednávána ve všech státech, kde není použita metoda zápočtu. Po zavedení rovné daně v roce 2008 však metoda v podstatě přestala plnit svůj původní smysl a její aplikace vedla v závěru k úplnému vynětí. V roce 2013 bylo zavedeno solidární zvýšení daně z příjmů fyzických osob ve výši 7 %, čímž se ve speciální formě vrátila progresse ve zdanění příjmů. Podle informací Generálního finančního ředitelství se však případná povinnost solidárního zvýšení daně aplikuje až poté, co jsou vyňaty příjmy ze zahraničí. V konečném důsledku se tedy tato metoda v souvislosti se solidárním zvýšením daně nepoužije. Při její aplikaci se vyjímáný příjem do základu daně reálně nezahrne, avšak pro stanovení míry zdanění dalších příjmů se k němu přihlíží. V případě poplatníka, podléhajícího dani stanovené progresivní sazbou dle výše příjmu, se míra zdanění tuzemských příjmů zvýší v závislosti na výši příjmů jdoucích ze zahraničí. Dle způsobu přihlídnutí k zahraničním příjmům při aplikaci této metody se dále rozlišují metoda vrchního dílku a metoda zprůměrování. Pro názornost následujících příkladů je v tabulkách použita progresivní sazba daně, platná v ČR v roce 2007. Sazby a jednotlivé základy daně jsou uvedeny v Tab. 3.4. [2], [27]

Tab. 3.4 Progresivní sazby daně v roce 2007

Základ daně		Daň	
od	do	sazba	ze základu přesahujícího
0,-	121 200,- Kč	12 %	-
121 200,- Kč	218 400,- Kč	14 544,- Kč + 19 %	121 200,- Kč
218 400,- Kč	331 200,- Kč	33 012,- Kč + 25 %	218 400,- Kč
331 200,- Kč	a více	61 212,- Kč + 32 %	331 200,- Kč

Zdroj: Zika (2007), vlastní zpracování

Metoda vrchního dílku není v ČR ani ve smlouvách jí uzavřených používána. Při výpočtu daně v tuzemsku se aplikuje určité schéma. Jeho předpokladem je, že příjmy získané v tuzemsku jsou v posloupnosti výpočtu progresivní daně umístěny nad příjmy ze zahraničí. Jak lze vidět v Tab. 3.5, mohou být tedy zdaněny vyšší sazbou. [2], [27]

Tab. 3.5 Metoda vynětí s výhradou progrese, metodou vrchního dílku - příklad

Položka	Částka	Komentář
Příjmy získané v zahraničí (vrchní dílek)	300 000,-	
Daň zaplacená v zahraničí (sazba 40 %)	120 000,-	
Příjmy získané v ČR	700 000,-	
Celkový ZD	1 000 000,-	<i>součet obou ZD</i>
Daň vypočtena ze zahraničních příjmů	53 412,-	<i>33 012 + 25 % z (300 000 - 218 400)</i>
Daň z celosvětových příjmů	275 228,-	<i>61 212 + 32 % z (1 000 000 - 331 200)</i>
Daňová povinnost z příjmů z ČR	221 816,-	<i>(275 228 - 53 412)</i>
Daň zaplacená celkem	341 816,-	<i>221 816 + 120 000</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Metoda vynětí s výhradou progrese cestou zprůměrování je však pro poplatníky výhodnější i ekonomicky logičtější. Při její aplikaci se počítá průměrné daňové zatížení připadající na celosvětové příjmy poplatníka. Toto výsledné procento se poté použije k výpočtu daně z tuzemských příjmů. Příklad výpočtu je uveden v následující Tab. 3.6.

Tab. 3.6 Metoda vynětí s výhradou progrese, zprůměrováním - příklad

Položka	Částka	Komentář
Příjmy získané v zahraničí	300 000,-	
Příjmy získané v ČR	700 000,-	
Fiktivní ZD	1 000 000,-	<i>součet obou ZD</i>
Daň zaplacená v zahraničí (sazba 40 %)	120 000,-	
Daň z celosvětových příjmů	275 228,-	<i>61 212 + 32 % z (1 000 000 - 331 200)</i>
Sazba daně odpovídající celosvětovým příjmům	28 %	<i>275 228 / 1 000 000</i>
Daňová povinnost z příjmů z ČR	196 000,-	<i>700 000 · 0,28</i>
Daň zaplacená celkem	316 000,-	<i>196 000 + 120 000</i>

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.3 Daň zaplacená v zahraničí jako daňový náklad

Toto opatření zamezující dvojímu zdanění lze použít pouze v případě, kdy nemá ČR s daným státem uzavřenou mezinárodní smlouvu. Daň zaplacená v zahraničí se zahrne do základu daně v ČR jako daňově uznatelný náklad. Platí pro něj stejná pravidla jako pro ostatní běžné daňové náklady. Poplatník musí být pouze připraven unést důkazní břemeno. V případě daňové kontroly nebo po výzvě správce daně je nutné dokázat, že se jedná o skutečně zaplacenou daň a tato daň je uložena právním předpisem jiného státu. Nejedná se tedy o dobrovolnou platbu. Důkazním prostředkem bývá potvrzení o zaplacené dani vydané zahraničním správcem daně, potvrzení plátce daně či zahraniční legislativa. Správce daně je oprávněn tento důkazní prostředek požadovat nejdříve po 30 dnech ode dne doručení potvrzení zahraničního správce daně tuzemskému poplatníkovi.

Jiným případem, kdy lze daň zaplacenou v zahraničí zahrnout do nákladů je situace, kdy byla uplatněna metoda prostého zápočtu. Byla aplikována metoda, ale celá daň nemohla být od celkové daňové povinnosti odečtena, jelikož přesahovala tu daň, která by připadala na tuzemské příjmy.

Do nákladů lze rovněž zahrnout daň, pokud poplatník v přiznání z celosvětových příjmů vykázal ztrátu nebo v případě, kdy jeho nulová daňová povinnost spočívala v uplatnění odčitatelných položek, včetně odečtu daňových ztrát za předchozí období. [2], [27]

3.4 Zdanění zahraničních příjmů u nerezidentů

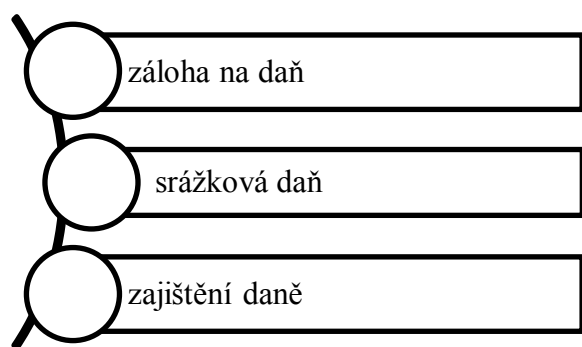
Zdaňování příjmů nerezidentů je obsahem samostatné problematiky mezinárodního zdanění. Na zahraniční osoby, které nejsou rezidenty ČR, se vztahuje omezená daňová

povinnost. Zdaňují tedy pouze příjmy jdoucí ze zdrojů na území ČR. V ZDP je daňový nerezident popsán jako osoba, která nemá na území ČR bydliště nebo osoba, která se zde zdržuje po dobu kratší než 183 dní v roce. Příjmy ze zdrojů na území ČR jsou uvedeny v § 22 odst. 1 ZDP. Jiné příjmy, které zde uvedeny nejsou, se nezdaňují. Rozsah a výše zdanění v ČR může být omezena mezinárodními daňovými smlouvami. Postup při zdaňování daňových nerezidentů je uveden v Pokynu Generálního finančního ředitelství č. D – 154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1. písm. c) zákona o daních z příjmů. [2], [11], [28]

Pouhé právo zdanit určitý příjem však není dostačující. Hlavní prioritou je otázka, jak efektivně toto právo na zdanění naplnit neboli jak zajistit skutečné splnění daňové povinnosti nerezidenta v ČR. Proto existují různé instituty, postupy a techniky, sloužící k co nejefektivnějšímu dosažení splnění daňové povinnosti. Všechny tyto principy stojí na změně osoby odpovědné za zdanění z poplatníka nerezidenta na rezidentního plátce příjmů. Stát je poté oprávněn vymoci úhradu daně od problémového nerezidenta u tuzemského plátce příjmu. Tento daňový subjekt lze také mnohem účinněji kontrolovat a postihovat a tím jej motivovat k řádnému plnění. V tomto případě hlavně ke zdanění příjmů plynoucích rezidentovi jiného státu. Nejedná se o další peníze k úhradě daně poplatníka, ale jde pouze o sražení daně ve státě zdroje z příjmů určených nerezidentovi. Tato částka je pak plátcem odvedena příslušnému českému správci daně. [2], [11], [28]

V ČR se uplatňují tři základní způsoby nepřímého splnění daňové povinnosti nerezidentů plátcí příjmů, uvedené v Obr. 3.4. Pokud se příjem vyplácí rezidentovi nesmluvního státu z titulu kontraktu, pokud jeho předpokládaná doba trvání nepřesáhne 6 měsíců a rezident zde nemá stálou provozovnu, je plátce povinen provést srážku daně nebo v dalších případech zajištění daně. Pokud je příjem vyplácen rezidentovi smluvního státu z titulu kontraktu, jehož předpokládaná doba trvání je kratší než 6 měsíců nebo nepřesáhla lhůtu pro vznik stálé provozovny, neprovádí se zajištění ani srážka daně. V případě, kdy doba přesáhne oněch 6 měsíců, provede plátce zajištění daně. Pokud mezinárodní smlouva obsahuje samotný způsob zdanění těchto příjmů, je plátce povinen srazit daň ve výši stanovené touto smlouvou. Nejvýše však sazbou stanovenou v ZDP. [2], [28]

Obr. 3.4 Způsoby zdanění nerezidentů



Zdroj: Děrgel (2016), vlastní zpracování

3.4.1 Záloha na daň

Tomuto způsobu zdanění podléhají pouze příjmy ze závislé činnosti. Jsou aplikována podobná pravidla jako u běžných zaměstnanců, rezidentů ČR. Liší se pouze v nároku na uplatnění nezdanitelných částek, slev na dani a daňového zvýhodnění. Tato problematika je obsažena v § 38h až § 38l ZDP. Zdaňovací období je kalendářní rok stejně jako u tuzemských zaměstnanců. V době jeho trvání zaměstnavatel sráží při výplatě mzdy zaměstnancům zálohy na daň, které se po jeho skončení započtou na výslednou daňovou povinnost. [2], [4], [21], [28]

Záloha se sráží z tzv. „zdanitelné mzdy“, což je úhrn příjmů ze závislé činnosti vyplacených za kalendářní měsíc. Základem pro výpočet je tedy tato mzda zvýšená o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel. U zahraničního zaměstnance, podléhajícího zahraničnímu povinnému pojištění je základem daně mzda zvýšená o příspěvek zaměstnavatele na toto pojistné.

Pokud není zaměstnanec povinen podat daňové přiznání, provádí zaměstnavatel roční zúčtování záloh. Čímž se rozumí porovnání celoroční daňové povinnosti s úhrnem sražených záloh na daň. Podmínkou je, že zaměstnanec pracoval pouze u jednoho zaměstnavatele nebo u více, ale postupně, podepsal Prohlášení k dani a o toto zúčtování do 15. února písemně požádal. Pokud je rozdíl mezi zálohami a vypočtenou daní kladný, zaměstnanec tento přeplatek obdrží spolu se mzdou za měsíc březen. [2], [4], [21], [28]

3.4.2 Srážková daň

Srážková daň představuje režim konečného zdanění. Používá se pouze u příjmů nerezidentů ze zdrojů na území ČR uvedených v § 36 ZDP. Sazby pro jednotlivé druhy

příjmů jsou uvedeny v Tab. 3.7. Povinnost srážky a odvodu daně je pro české plátce neomezená. Pokud je plátcem zahraniční osoba, má tuto povinnost pouze má-li na území ČR stálou provozovnu.

Základem daně příjmů zahraničních osob jsou hrubé příjmy. Což znamená, že si nemohou uplatnit výdaje tak jako tuzemští poplatníci. Jelikož jsou účastníky těchto transakcí zahraniční osoby, budou platby převáděny především v cizí měně. Problematika převodu cizí měny na českou je upravena v § 36 a § 38 ZDP. Jsou zde dvě skupiny příjmů.

V první jsou příjmy, u kterých se základ daně na českou měnu nepřepočítává. Daň je vypočtena v cizí měně a ta je poté převedena na českou ke dni převodu příjmů zahraniční osobě dle směnného kurzu České národní banky (dále jen „ČNB“) k tomuto dni. Tento způsob se používá převážně u úrokových příjmů. [2], [4]

Do druhé skupiny jsou pak zahrnuty ostatní příjmy. Přepočítává se již samotný základ daně. Pokud je plátce účetní jednotkou, použije se kurz uplatněný v účetnictví, ostatní plátcí devizový kurz ČNB.

Plátce je povinen daň srazit v okamžiku výplaty, poukázání nebo připsání úhrady zahraniční osobě. U některých druhů příjmů se uplatňuje zákonem stanovený jiný den. Srážka se poté odvádí správci daně nejpozději do konce následujícího kalendářního měsíce. Zahraniční poplatník má právo požadovat pro účely prokázání zdanění příjmů po správci daně potvrzení o zaplacení této daně. O toto potvrzení může rovněž žádat prostřednictvím plátce daně.

Pokud plátce daně srážku neprovede, nastává tzv. „brutace“ neboli navýšení. Základem daně je poté částka, ze které by po sražení daně zůstala částka, která by byla zahraniční osobě vyplacena. Vyplacená částka je tedy považována za již zdaněnou. Takto vypočtená daň je poté v plné výši hrazena ze zisku plátce.

Všechna uvedená pravidla se uplatní, pouze pokud je zahraniční osoba rezidentem státu, se kterým nemá ČR uzavřenou SZDZ. U smluvních států se poté zdanění upravuje dle příslušné smlouvy. [2], [4]

Tab. 3.7 Sazby srážkové daně u jednotlivých druhů příjmů

Sazba	Druh příjmu
5 %	- příjmy z finančního leasingu
15 %	- příjmy ze služeb - příjmy z nezávislé činnosti - náhrady za poskytnutí práva na užití předmětu průmyslového vlastnictví, software, know-how - náhrady za poskytnutí práva na užití práva autorského - podíly na zisku, vypořádací podíly - úroky a jiné výnosy - příjmy z nájmu movitých věcí - odměny členů orgánů právnických osob - sankce ze závazkových vztahů - bezúplatné příjmy - podíl připadající na podílový list při jeho zrušení - příjmy společníka kapitálové společnosti při snížení základního kapitálu - ze zisku převedeného řídící osobě na základě smlouvy
35 %	- příjmy uvedené v předchozím řádku, plynoucí poplatníkovi, který není rezidentem členského státu EU nebo EHP nebo třetího státu, se kterými má ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu

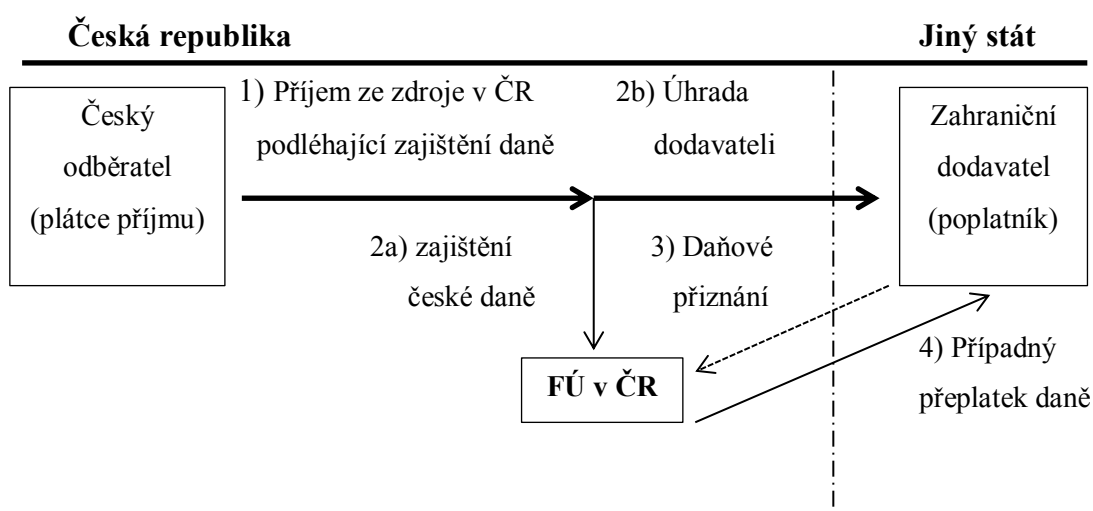
Zdroj: ZDP, vlastní zpracování

3.4.3 Zajištění daně

V případě, kdy příjem daňového nerezidenta ze zdrojů na území ČR nepodléhá ani srážkové ani zálohové dani, spadá pod režim zajištění daně. Principem zajištění daně je úkol plátce příjmů srazit nerezidentovi z úhrady zajištění na daň a odvést jej finančnímu úřadu v ČR. Tímto se zamezuje riziku nesplnění daňové povinnosti nerezidentů. Dochází k určitému předběžnému opatření prostřednictvím daňového přiznání za dané zdaňovací období formou zajištění daně, která dosud ještě není splatná nebo nebyla stanovena. Obecně je tato problematika obsahem daňového řádu. Plátce daně má zákonnou povinnost vybrat nebo srazit daň nebo úhradu na zajištění daně a odvést ji ve stanovené lhůtě a výši. V § 38e ZDP je stanovena povinnost zajištění daně z vymezených příjmů nerezidentních poplatníků. Při správě zajištění daně se uplatní stejný postup jako při správě záloh na daň. Oproti nepřímému zdanění příjmů zálohou nebo sražením daně je výhodou zajištění to, že po skončení roku se nepodává vyúčtování. Je zde zmírněna tvrdost srážkové daně, která bývá konečným zdaněním a není možné zde uplatnit žádné daňové náklady. Zajištění daně není konečné, jelikož nerezidentní poplatník je dále povinen podat v ČR daňové přiznání z příjmů, u kterých bylo provedeno zajištění. V tomto případě má možnost uplatnit daňové náklady a s malým omezením také odpočty od základu daně a slevy na dani. Zajištění se rovněž může

stát daňovým přeplatkem, který je zahraničnímu poplatníkovi vrácen. Pokud nerezidentní poplatník daňové přiznání nepodá a nereaguje na výzvy finančního úřadu, je zajištění považováno za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost. Postup zajištění daně je uveden v Obr. 3.5. U rezidentů států EU a EHP se zajištění neprovádí. Stejně tak u příjmů osvobozených od daně, příjmů z úhrad za zboží v maloobchodě a u nájemného za prostory užívané k bydlení. [21], [27]

Obr. 3.5 Postup zajištění daně



Zdroj: Děrgel (2015), vlastní zpracování

V § 38e ZDP jsou stanoveny sazby za konkrétní příjmy, které jsou předmětem zajištění. Zajištění daně ve výši 1 % se provede u příjmů z prodeje investičních nástrojů a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením. Dále 10 % z příjmů ze zdrojů na území ČR, uvedených v § 22, u nichž se neuplatní srážková daň ani záloha na daň. Plátcí mají povinnost srazit toto zajištění při výplatě, poukázání či připsání úhrady. Nejpozději však do dvou měsíců po uplynutí daného zdaňovacího období. Pokud není daň sražena vůbec, předepíše správce daně tuto částku k přímé úhradě danému plátcí. [21], [27]

3.4.4 Shrnutí

Jak již bylo uvedeno, předmětem zdanění nerezidentů v ČR jsou příjmy získané pouze na tomto území. Jejich výčet je obsahem § 22 ZDP a není důležité, zda jsou tyto příjmy peněžní nebo ne. Jedná se o maximální zdanění, které lze dále snížit prostřednictvím nižší

sazby daně či zcela vyloučit mezinárodní smlouvou. Pro větší přehled jsou v Tab. 3.8 uvedeny příjmy z § 22 ZDP a u nich vždy daná technika zdanění včetně sazby daně.

Tab. 3.8 Přehled příjmů a technik zdanění

Druh příjmu dle § 22 ZDP	Technika zdanění	Sazba daně
a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny	zajištění daně	10 %
b) příjmy ze závislé činnosti	záloha na daň	15 %
c) příjmy ze služeb	srážková daň	15 %
d) příjmy z prodeje nemovitých věcí	zajištění daně	10 %
e) příjmy z užívání nemovitých věcí nebo bytů		
a. nájem nebo pacht	zajištění daně	10 %
b. finanční leasing	srážková daň	5 %
f) příjmy z nezávislé činnosti, z osobně vykonávané činnosti	srážková daň	15 %
g) příjmy z úhrad od českých rezidentů a místních stálých provozoven nerezidentů		
a. náhrady za poskytnutí práva na užití předmětů průmyslového vlastnictví	srážková daň	15 %
b. náhrady za poskytnutí práva na užití autorského práva	srážková daň	15 %
c. podíly na zisku, vypořádací podíly	srážková daň	15 %
d. úroky a jiné výnosy	srážková daň	15 %
e. příjmy z užívání movitých věcí		
• nájem	srážková daň	15 %
• finanční leasing	srážková daň	5 %
f. odměn členům statutárních orgánů	srážková daň	15 %
g. příjmy z prodeje movitých věcí, náležících do majetku stálé provozovny		
• prodej investičních nástrojů	zajištění daně	1 %
• ostatní příjmy	zajištění daně	10 %
h. výhry z hazardních her, reklamních soutěží, slosování	srážková daň	15 %
i. výživné a důchody	zajištění daně	10 %
j. příjmy jdoucí společníkovi obchodní společnosti při snižování základního kapitálu		
• část kapitálu, která byla tvořena ze zisku	srážková daň	15 %
• kapitál tvořen pouze vklady	zajištění daně	10 %
k. příjmy z úhrad pohledávek nabytých postoupením	zajištění daně	1 %
l. sankce ze závazkových vztahů	srážková daň	15 %
m. příjmy ze svěřenského fondu	srážková daň	15 %
n. bezúplatné příjmy	srážková daň	15 %
h) příjmy z převodu podílů	zajištění daně	10 %
i) příjmy z prodeje obchodního závodu	zajištění daně	10 %

Zdroj: Děrgel (2016), vlastní zpracování

Konkrétní technika zdanění nerezidentního poplatníka je již dopředu stanovena ZDP dle druhu příjmu a poplatník tedy není oprávněn k výběru režimu zdanění. Je ovšem nutné respektovat případné Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, uzavřené mezi ČR a daným státem rezidence poplatníka. [21], [28]

4 Praktická aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění

4.1 Zdanění příjmů rezidenta

Pan Myška se zabývá poradenstvím v oblasti účetnictví a je občanem Slovenské republiky (dále jen „SR“). Vlastní zde rodinný dům, ve kterém žije společně se svou manželkou, rodiči a synem. Dále vlastní v Bratislavě malý byt, který najímá svému kamarádovi. Jelikož zde nemohl dlouho najít dostatečně výdělečné pracovní uplatnění, rozhodl se v dubnu 2017 přestěhovat do Ostravy i se svým synem. Získal zde hypoteční úvěr, koupil si byt a podařilo se mu získat práci ve firmě zabývající se daňovým a účetním poradenstvím. Zůstal tady celý zbytek roku a občas jezdil navštěvovat své příbuzné na Slovensko.

V tomto případě může být pan Myška považován za daňového rezidenta jak ze strany ČR, tak ze strany SR, jelikož má v obou státech k dispozici stálý byt. Pro tyto účely naštěstí existují SZDZ, uzavřené mezi státy, kterými se určí, ve které zemi jeho daňový domicil bude.

Po selhání kritéria stálého bytu se posuzuje tzv. středisko životních zájmů. Bohužel ani toto hledisko není v dané situaci dostačující, jelikož na Slovensku zůstala manželka s rodiči a v Česku má zase dítě a práci. Na místě je tedy další pravidlo a to stát, ve kterém se poplatník zdržuje déle jak 183 dní. Tímto státem je jednoznačně Česká republika, jelikož zde od dubna pobývá. Pan Myška je tedy rezidentem České republiky. [16], [21]

4.1.1 Zdanění příjmů rezidenta ČR – příjmy ze Slovenské republiky

Pan Myška, uvedený v předchozím příkladu, také na Slovensko ještě první tři měsíce svého pobytu v ČR dojížděl kvůli přivýdělku. Každý pátek zde vykonával účetní poradenskou činnost. Na konci června kvůli velké pracovní zátěži v ČR tuto činnost však ukončil. Dále stále na Slovensku najímá byt kamarádovi.

Za poradenskou činnost obdržel za rok 2017 celkové příjmy ve výši 1 280 EUR. Z nájmu bytu 2 900 EUR, přičemž výdaje činily 650 EUR. Hrubá mzda ze závislé činnosti v ČR činila 250 000 Kč. Na úrocích z hypotečního úvěru zaplatil celkem 18 000 Kč.

V první řadě je třeba nahlédnout do SZDZ, uzavřené mezi ČR a SR, samozřejmě za předpokladu, že tato smlouva existuje. Dle článku 5, odst. 3 této smlouvy, se za stálou provozovnu považuje poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských pouze pokud tato činnost trvá po dobu šesti měsíců v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. V tomto případě tedy stálá provozovna nevzniká. V článku 7 této smlouvy je uvedeno, který stát má

právo na zdanění tohoto zisku. Pokud daný subjekt neprovozuje svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, jeho zisky podléhají zdanění pouze ve státě rezidence. Pan Myška bude tedy svou účetní poradenskou činnost zdaňovat v ČR. [16]

Co se týče nájmu nemovité věci, dle článku 21 dané smlouvy, se příjmy z nemovitého majetku zdaňují ve státě, ve kterém je majetek umístěn. Jelikož je pan Myška rezidentem ČR a má zde neomezenou daňovou povinnost, budou příjmy z nájmu podléhat zdanění jak v ČR, tak ve SR, kde je majetek umístěn. V ČR se rozhodne pro využití paušálních výdajů dle § 9 odst. 4 ZDP ve výši 30 % z příjmů s horní hranicí 300 000 Kč. Od roku 2018 je v ZDP zaveden nový systém paušálních výdajů. Procenta zůstala stejná, je však o polovinu snížen původní maximální limit výdajů. Oproti roku 2017 však mohou poplatníci uplatnit slevu na manželku a daňový bonus na dítě. Poplatník má možnost zvolit si, který způsob za zdaňovací období 2017 použije. Pro pana Myšku bude tedy výhodnější použít již nový systém, kdy uplatní daňový bonus na děti. [16], [21]

V příkladech v Tab. 4.1 bude použit kurz dle Pokynu Generálního finančního ředitelství D-36 (dále jen „Pokyn D-36“), a to 26,29 CZK/EUR.

Pan Myška bude tedy zdaňovat příjmy z poradenství v ČR, příjmy z nájmu bytu ve SR i v ČR. Výpočet daňové povinnosti v ČR je uveden v Tab. 4.1 a výpočet slovenské daňové povinnosti v Tab. 4.2. Na Slovensku rovněž vznikla povinnost registrovat se k dani z titulu nájmu. [15]

Tab. 4.1 Výpočet daně u rezidentního poplatníka – daňová povinnost v ČR

	Příjmy ze stálé provozovny	Příjmy z nájmu	Příjmy ze závislé činnosti
ZDP	§ 7/1/b ZDP: živnostenské podnikání	§ 9/1/a ZDP: nájem nemovitosti	§ 6 ZDP: příjem ze závislé činnosti
Příjmy	$1\,280 \cdot 26,29 = 33\,651,20 \text{ Kč}$	$2\,900 \cdot 26,29 = 76\,241,- \text{ Kč}$	250 000,- Kč
Výdaje/pojistné	uplatní výdaje 60 % z příjmů: $33\,651,20 \cdot 0,6 = 20\,190,72 \text{ Kč}$	uplatní výdaje 30 % z příjmů: $76\,241 \cdot 0,3 = 22\,872,30 \text{ Kč}$	pojistné: 85 000,- Kč
Dílčí základ daně	příjmy – výdaje: 13 460,48 Kč	příjmy – výdaje: 53 368,70 Kč	příjmy + pojistné: 335 000,- Kč
Celkový zaokrouhlený ZD	401 800,- Kč		
Nezdanitelné části	úroky: 18 000,- Kč		
Základ daně	383 800,- Kč		

Daň 15 %	57 570,- Kč
- slevy na dani	sleva na poplatníka: 24 840,- Kč
Daň	32 730,- Kč
Daňový bonus	1. dítě: 13 404,- Kč
Daň	19 326,- Kč
Zaplacené zálohy na daň	21 567,- Kč
Přeplatek na dani: 2 241,- Kč	

Zdroj: ZDP, vlastní zpracování

Zdanění fyzických osob ve SR se řídí Zákonem č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů v znení neskorších predpisov (dále jen „ZDP SR“). Samotné příjmy z pronájmu jsou u poplatníků s omezenou daňovou povinností jmenovány v § 16 odst. 1 písm. f) ZDP SR. Pravidla pro jejich zdanění lze nalézt v § 6. Dle § 9 ZDP SR jsou příjmy z pronájmu do částky 500 EUR osvobozeny od daně. Poplatník, jehož příjmy převyšují tuto hranici, si může od základu daně odečíst částku 500 EUR.

Na rozdíl od české legislativy může uplatnit pouze skutečně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nelze je však uplatnit v plné výši, ale je nutno výdaje vynásobit poměrem příjmů zahrnovaných do ZD a celkových příjmů z nájmu. Tedy celkové příjmy ve výši 2900 EUR podělit zdanitelnými v částce 2 400 EUR a tento podíl vynásobit skutečnými výdaji ve výši 650 EUR. [21], [22]

Další odlišností je, že se v ZDP SR nepojednává o žádných slevách na dani. Jejich obdobou jsou nezdanitelné části základu daně, které se však odečítají již od základu daně, nikoli od daně samotné. Tyto si však slovenský nerezident, pan Myška, odečíst nemůže, jelikož dosáhl pouze pasivních příjmů. Daň z příjmů je rovná a její sazba činí 19 %. [22]

Tab. 4.2 Výpočet daně u rezidentního poplatníka – daňová povinnost ve SR

	Nájem bytu
Celkové příjmy	2 900,- EUR
Příjmy po odečtení částky 500 EUR	2 400,- EUR
Přepočet výdajů	$[(2\,400 : 2\,900) \cdot 650]$
Výdaje	537,93 EUR
Základ daně	1 862,07 EUR
Daň 19 %	353,79 EUR
Přepočet na CZK	$353,79 \cdot 26,29 = 9\,301,- \text{ Kč}$

Zdroj: ZDP SR, vlastní zpracování

Dle článku 22 SZDZ uzavřené mezi ČR a SR, v případě kdy rezident jednoho státu pobírá příjem, který je zdaněn také ve státě druhém, může snížit daň o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené ve druhém státě. Jedná se zde o metodu prostého zápočtu, jejíž aplikace je uvedena v Tab. 4.3. Dle potvrzení zahraničního správce daně jsou vyplněny příjmy, výdaje a daň dle ZDP SR. Koeficientem zápočtu je představován poměr tuzemského základu daně k zahraničnímu bez zohlednění nezdanitelných položek. Tímto se pak vynásobí tuzemská daňová povinnost před slevami a je vypočtena hodnota maximálního zápočtu slovenské daně, která je poté od české daňové povinnosti, která byla násobena, odečtena. [16]

Tab. 4.3 Zápočet daně

	Nájem bytu ve SR
Příjmy ze zdrojů v zahraničí	$2400 \cdot 26,29 = 63\,096,- \text{ Kč}$
Výdaje	$537,93 \cdot 26,29 = 14\,142,18 \text{ Kč}$
Daň zaplacená v zahraničí	9 301,- Kč
Koeficient zápočtu	$(63\,096 - 14\,142,18) : 401\,829 = 12,18$
Maximální částka zápočtu	$(57\,570 \cdot 12,18) : 100 = 7\,012,03 \text{ Kč}$
Daň uznaná k zápočtu	7 012,03 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by SZDZ neexistovala, pan Myška by celkem zaplatil na dani 7 060 Kč. Však díky aplikaci této metody a existenci SZDZ mu bude ještě FÚ vrácen přeplatek 48 Kč a pan Myška celkově ušetří na dani 7 012 Kč. Podrobnější přehled je uveden v Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Srovnání daňové povinnosti

Existence SZDZ		Neexistence SZDZ	
Daň zaplacená ve SR	9 301,- Kč	Daň zaplacená v SR	9 301,- Kč
Daň zaplacená v ČR	- 9 253,- Kč	Daň zaplacená v ČR	- 2 241,- Kč
Zaplaceno na daních	48,- Kč	Zaplaceno na daních	7 060,- Kč
Úspora na dani díky existenci SZDZ = 7 012,- Kč			

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Vyplnění daňového přiznání

Pan Myška jako rezident ČR bude podávat klasické daňové přiznání za zdaňovací období roku 2017 v ČR. Z důvodu nájmu bytu ve SR je nucen rovněž podat daňové přiznání

také v této zemi, a to do 31. 3. 2018. Slovenský správce daně mu poté na jeho žádost vystaví potvrzení o zaplacení daně, prostřednictvím kterého je oprávněn tuto uhrazenou daň započíst na daňovou povinnost v ČR v daňovém přiznání. Daňové přiznání podávané v ČR a potvrzení od zahraničního správce daně, které je rovněž jeho přílohou, jsou uvedeny v Příloze č. 2 a v Příloze č. 4. Dále daňové přiznání typu B, podávané slovenskému správci daně v Příloze č. 3. [21], [22]

4.1.3 Vlastní komentář

V tomto příkladu bylo vyplněno daňové přiznání jak v ČR, tak ve SR. Stránky slovenské finanční správy jsou velmi podobné těm českým ať už strukturou či obsahem informací. Na webu www.financnasprava.sk je vše přehledně napsáno, navíc jsou uvedeny také praktické příklady různých životních situací týkajících se zdanění. V tomto směru by mohly být slovenské stránky inspirací pro českou daňovou správu, na jejímž webu vypočtené praktické příklady chybí. Jsou vyčleněny tři základní sekce a to pro občany, podnikatele a pro daňové a celní specialisty. Cizincům jsou zde vysvětleny základní pojmy a u různých druhů příjmů uvedeny praktické příklady. Vyplnění daňového přiznání tedy není nikterak složité. Formulář je přístupný hned na úvodní stránce webu a lze jej zde rovněž přímo vyplnit a uložit do počítače. K dispozici jsou také pokyny k jeho vyplnění, které jsou jasné a srozumitelné a vyplnění značně usnadňují. Položky, které je třeba uvést, jsou automaticky zvýrazňovány oranžovým orámováním.

Co se týče české daňové správy struktura webu je velmi podobná. Ačkoli cesta k vyplnění daňového přiznání z příjmů fyzických osob je trošku delší. Dá se k němu dostat přes Daňový portál finanční správy, kde jsou k nalezení veškeré formuláře. Při vyplňování formulářů systém poplatníka jednoduše navede, případně u každého okénka zobrazí pokyny k jeho vyplnění. Stejně jak u slovenského přiznání není třeba nic počítat, vypočtené částky se objevují automaticky po zadání potřebných údajů.

V příkladu pana Myšky byla použita metoda prostého zápočtu daně zaplacené v SR do daňové povinnosti v ČR. Díky elektronickému formuláři české finanční správy není třeba složitých výpočtů, stačí zadat jednotlivé částky a systémem je vše dopočteno automaticky.

4.2 Zdanění příjmů nerezidenta

Paní Krásová bydlí se svým manželem ve Švýcarsku. V ČR vlastní byt, který má momentálně k dispozici její dcera. Paní Krásová zde několikrát měsíčně jezdí kvůli své dceři a překladatelské činnosti, kterou zde poskytuje svým klientům.

Paní Krásovou je možné chápat jako daňového rezidenta jak ze strany ČR, tak ze strany Švýcarska. Je tedy třeba nahlédnout do SZDZ uzavřené mezi ČR a Švýcarskem.

Dalším kritériem po stálém bytu je středisko životních zájmů. V tomto případě určení rezidence opět není jednoznačné, jelikož má paní ve Švýcarsku manžela a v ČR dceru. Dále se postupuje určením státu, ve kterém se obvykle zdržuje. Tímto státem a zároveň státem rezidence je tedy Švýcarsko. [17]

4.2.1 Zdanění příjmů nerezidenta ČR – příjmy ze Švýcarska

Paní Krásová má v Brně pronajatou kancelář, kde každý pátek od 9 do 16 provozuje překladatelskou činnost. Za rok 2017 tvořily její celkové příjmy ze zdrojů na území ČR 210 000 Kč. Jelikož je paní Krásová nadaná zpěvačka, příležitostně pořádá v ČR koncerty. Koncertů bylo celkem 12 a za každý koncert účtovala částku 10 000 Kč.

Třebaže je paní Krásová nerezidentem ČR, vznikla jí zde tzv. kamenná stálá provozovna. Jelikož má zde pevné, stálé místo, kde vykonává svou podnikatelskou činnost. Dle SZDZ, uzavřené mezi ČR a Švýcarskem, jsou zisky této provozovny zdaněny ve státě jejich zdroje, čímž je ČR.

Příjmy, získané prostřednictvím stálé provozovny, podléhají v ČR zajištění daně. Jelikož Švýcarsko není členem EU ani EHP nelze uplatnit žádnou z výjimek dle § 38e ZDP. Klienti paní Krásové jsou tak povinni provést zajištění daně ve výši 10 % při úhradě za její služby. Ona sama poté na konci zdaňovacího období podává daňové přiznání, kde si uplatní daňově uznatelné výdaje. Základní slevu na poplatníka bohužel odečíst nelze, neboť Švýcarsko není státem EU ani EHP a příjmy získané v ČR netvoří 90 % ze všech celosvětových příjmů. Celková částka zajištění daně činila 21 000 Kč.

Dle SZDZ se Švýcarskem mohou být dle článku 7 příjmy z umělecké činnosti vykonávané v druhém smluvním státě zdaněny v tomto druhém státě. Jelikož je mezi těmito státy uzavřena SZDZ, není nutné provádět srážku daně, jak by tomu bylo u nesmluvních států. Výpočet daně z těchto dvou příjmů je obsahem Tab. 4.5. [17], [21]

Paní Krásová podá v ČR daňové přiznání, ve kterém dle § 38e odst. 10 ZDP započte zajištění daně na celkovou daňovou povinnost, na kterou bylo zajištěno. Daňové přiznání je obsahem Přílohy č. 5. Na žádost jí český správce daně vystaví potvrzení o zaplacené dani. V zemi své rezidence pak sníží celkovou daňovou povinnost aplikací metody vynětí, která je pro účely vyloučení dvojího zdanění stanovena ve SZDZ mezi ČR a Švýcarskem. [17], [21]

Tab. 4.5 Výpočet daně u nerezidentního poplatníka

	Příjmy ze stálé provozovny	Příjmy z umělecké činnosti
ZDP	§ 7/1/b: živnostenské podnikání	§ 7/2/c: příjem z nezávislé činnosti
Příjmy	210 000,- Kč	120 000,- Kč
Výdaje	uplatní výdaje 60 % z příjmů: 126 000,- Kč	uplatní výdaje 40 % z příjmů: 48 000,- Kč
Dílčí základ daně	84 000,- Kč	72 000,- Kč
Celkový zaokrouhlený ZD	156 000,- Kč	
Daň 15 %	23 400,- Kč	
Zajištění daně	21 000,- Kč	
Doplatek po odečtení zajištění	2 400,- Kč	

Zdroj: ZDP, vlastní zpracování

4.2.2 Komentář

Jelikož byla mezi ČR a Švýcarskem uzavřena SZDZ, je možné, aby daňový rezident Švýcarska podnikal také v ČR bez platby dvojí daně z jednoho příjmu. Ve smlouvě byla stanovena metoda vynětí, kterou paní Krásová ve své zemi uplatní a vyjme tak ze základu daně příjmy získané v ČR. Její povinností bylo podat daňové přiznání v ČR.

Příjmy získané na území ČR netvoří 90 % celosvětových příjmů a paní Krásová si tak nemohla od daně odečíst slevu na dani. Toto ustanovení ZDP autorka spatřuje, jako nespravedlivé. Český rezident má právo uplatnit slevu na dani při jakékoli výši příjmů. Daňoví nerezidenti zde podnikají za stejných podmínek jako tuzemci, tak je tedy ne příliš vhodné stanovit takto vysokou hranici či vůbec tuto slevu nějak omezovat.

Protože Švýcarsko není členem EU, jsou klienti paní Krásové, kteří jsou podnikateli, povinni provádět zajištění daně z vyplácených příjmů. Toto může být pro mnohé administrativně náročné a zatěžující jelikož je nutné zajišťovat a odvádět peníze finanční správě měsíčně. Paní Krásová tak díky tomuto omezení může přicházet o mnoho zákazníků.

Aby zabránila této situaci, bylo by vhodné stanovit slevu pro zákazníky, kteří jsou samostatně výdělečně činní, z titulu kompenzace zvýšené administrativy.

4.3 Zdanění příjmů u nesmluvního státu

Rezident Alžírsko pan Mano Fazil najímá v ČR luxusní hotel Alger panu Petrovi Černému, který zde provozuje svou podnikatelskou činnost. Nájemné činí 300 000 Kč měsíčně. Pan Fazil se na tomto podnikání také podílí jako tichý společník a jsou mu každoročně vypláceny podíly na zisku z provozu hotelu.

Za rok 2017 činily podíly 450 000 Kč.

Jelikož mezi ČR a Alžírskem nebyla uzavřena SZDZ je pan Fazil povinen všechny příjmy, plynoucí ze zdrojů z území ČR, zdanit tady a také ve své zemi. Dostává se do situace, kdy čelí dvojímu zdanění.

Příjmy z nájmu dle ZDP podléhají režimu zajištění daně ve výši 10 %. Alžírsko není zemí nacházející se v EU či EHP a tudíž se na něj nevztahuje výjimka ze zajištění daně. Pan Černý je povinen každý měsíc při výplatě příjmů z nájmu povinen zajistit daň ve výši 10 % a odvést ji správci daně spolu s podáním hlášení o provedení zajištění daně. Formulář hlášení za měsíc prosinec je pro ilustraci obsahem Přílohy č. 7. Za rok 2017 celková zajištěná částka činila 360 000 Kč. Pan Fazil má po skončení zdaňovacího období povinnost podat daňové přiznání, kde se rozhodl uplatnit výdaje ve formě paušálu. Využije ještě starý systém roku 2017, jelikož v roce 2018 je maximální limit výdajů snížen na pouhých 300 000 Kč. Částka zajištění se v daňovém přiznání dle § 38e odst. 10 ZDP započte na celkovou daňovou povinnost. Výpočet příjmů z nájmu je uveden v Tab. 4.6. [21]

Na konci roku při výplatě podílu na zisku vzniká panu Černému další povinnost. A to srážka daně, kterou rovněž odvede správci daně spolu s hlášením o splnění povinnosti odvodu sražené daně dle § 38d odst. 3 ZDP. Tento formulář je obsahem Přílohy č. 8. Srážka z podílu na zisku je však na rozdíl od nájemného konečná a pan Fazil již nemá právo ji jakkoli snížit. Jelikož je Alžírskou považováno za tzv. třetí zemi a nebyla uzavřena SZDZ, je nutné dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP použít místo 15% sazby sazbu 35%. Celková částka, obdržená jako podíl na zisku tedy ve výsledku činila 292 500 Kč.

Pan Fazil by si dále rád uplatnil slevu na svou nezaměstnanou manželku a 3 děti. Dle české legislativy to ale bohužel není možné, jelikož uplatňuje paušální výdaje dle starého systému. Pokud by využil nový systém roku 2018, tak ani v tomto případě nárok na slevy a

bonusy nevzniká, jelikož je rezidentem třetí země. Jeho daňové přiznání, podané v ČR je obsahem Přílohy č. 6. [21]

Tab. 4.6 Výpočet daně u nesmluvního státu

	Příjmy z nájmu
ZDP	§ 9/1/a: příjmy z nájmu nemovitých věcí
Příjmy	3 600 000,- Kč
Výdaje	uplatní výdaje 30 % z příjmů: 600 000,- Kč (maximum roku 2017)
Dílčí základ daně	3 000 000,- Kč
Celkový zaokrouhlený ZD	3 000 000,- Kč
Daň 15 %	450 000,- Kč
Zajištění daně	360 000,- Kč
Doplatek na dani	90 000,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.1 Komentář

Alžírsko je zemí, se kterou ČR nemá uzavřenou SZDZ a navíc je z pohledu ZDP považováno za tzv. třetí zemi, což v závěru skrývá pro pana Fazila mnoho nevýhod. Je povinen své příjmy zdaňovat jak v Alžírsku, kde jsou v daňovém systému také rozeznávány osoby rezidenta a nerezidenta, tak i v zemi jejich zdroje, čímž je v tomto případě ČR. Čelí tedy dvojímu zdanění. Sazba srážkové daně u podílu na zisku je vyšší, než je její obvyklá výše u rezidentů EU a EHP. Nemá právo uplatit slevu na manželku a děti a každý měsíc je mu z příjmů z nájmu staženo 10% zajištění. Toto zajištění autorka považuje za dobrý nástroj, jak zaručit státu daňový výnos alespoň z části příjmů. Administrativně zatížen je však bohužel plátce tohoto příjmu.

V ZDP je i poplatníkům z třetích zemí umožněno uplatnit si daňově uznatelné výdaje. Pan Fazil ale bohužel nevede žádnou evidenci skutečných výdajů a uplatňuje výdaje paušální, které jsou však omezeny maximálním limitem ve výši 600 000 Kč. Určitě by pro něj bylo výhodnější evidovat výdaje skutečné, neboť 600 000 Kč v porovnání s příjmy 3 600 000 Kč je opravdu zanedbatelných. Tyto výdaje bude navíc muset v následujícím zdaňovacím období snížit na pouhých 300 000 Kč, jelikož už nebude možné využít starý systém paušálních výdajů.

Protože je rezidentem tzv. třetí země, nemá právo uplatnit si slevu na nezaměstnanou manželku ani na své 3 děti. Tato částka, která by snížila daňovou povinnost, by nebyla vůbec zanedbatelná. Pokud by se tedy se svou rodinou přestěhoval do EU, nejlépe do země, se kterou má ČR uzavřenou SZDZ, výrazně by na dani ušetřil. Také srážka z podílu na zisku by se snížila na 15 %.

Další možností pro pana Fazila je založit si živnost v oblasti ubytovacích služeb a v ČR podnikat prostřednictvím stálé provozovny. V tomto případě by mohl uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % z příjmů a limit 600 000 Kč by mu tak v příštím zdaňovacím období zůstal. Vyřízení živnosti je však značně administrativně náročné. [21]

5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo především nastínění postupu pro aplikaci metod k zamezení dvojího zdanění, pochopení významu a obsahu Smluv o zamezení dvojího zdanění a vymezení základních pojmů.

Nezbytnou součástí bylo uvedení způsobu, jak určit zemi rezidence, jejímž daňovým zákonům poplatník podlehne. Tento postup byl popsán jak z hlediska ZDP tak z hlediska MS OECD. Dalším bodem byly základní předpoklady pro vznik stálé provozovny. Zda stálá provozovna v daném případě vzniká či nevzniká. Pokud stálá provozovna vznikne, jsou zisky této provozovny zdaněny ve státě její existence. Pokud však nevzniká, zisky zdaňuje rezident pouze ve své zemi.

V praktické části byly poté uvedeny tři příklady různých situací, které mohou v běžném životě samostatně výdělečných osob nastat.

V prvním případě to byl rezident ČR, který podnikal ve SR, ale z časového testu mu zde nevznikla stálá provozovna. Dále ve SR najímal byt, který byl zdaněn v obou zemích.

Druhým příkladem byl rezident Švýcarska. Tato země byla vybrána z toho důvodu, že nepatří do EU ani EHP a protože pro tyto země platí jiná pravidla, ačkoli je s nimi uzavřena SZDZ. V ČR provozovala podnikatelskou činnost, u které vznikla tzv. kamenná stálá provozovna. Bylo tedy třeba zdanit zisky stálé provozovny v ČR. Její klienti zde byli povinni provádět zajištění daně při výplatách příjmů.

Závěrečný příklad byl zaměřen na rezidenta tzv. třetí země. S touto zemí navíc nebyla uzavřena ani SZDZ a jednalo se tedy o úplně jinou situaci. Poplatník zde podléhal dvojímu zdanění, kterému bylo v příkladech předchozích vždy zabráněno.

V příkladech byl vždy popsán a v tabulkách přehledně zobrazen způsob výpočtu konečné daňové povinnosti a vyplněny různé formuláře a daňová přiznání, podávána v ČR ať už jejími rezidenty či nerezidenty.

O nejlepší postavení daňového poplatníka se jednalo hned v prvním příkladu. Rezident ČR podal daňové přiznání v této zemi a na základě potvrzení zahraničního správce daně zde byla pomocí aplikace metody zápočtu tato částka zohledněna. Administrativní zátěž zde byla poměrně ulehčena, jelikož nevznikla stálá provozovna a zisky tak byly zdaněny pouze v jednom státě. Vyšší administrativní nároky se však objevily dále, a to v příkladu následujícím. Byla vybrána země, které není členem EU ani EHP. Jelikož v ČR vznikla stálá provozovna, klienti této podnikatelky byli nuceni při výplatách příjmů provádět zajištění daně spolu s jeho hlášením a odvodem. Navíc nebylo možné odečíst z konečné daňové povinnosti

slevu na poplatníka, ačkoli pro zahraniční podnikatele platí stejná pravidla jako pro tuzemské. Největší daňová zátěž byla prezentována v posledním příkladu. Země Alžírsko je tzv. třetí zemí a s ČR nebyla dosud uzavřena SZDZ. Rezidenti této země jsou tedy nuceni v ČR zdaňovat příjmy zde dosažené bez jakékoli možnosti jejich odečtu ve své zemi. Poplatník v tomto příkladu dosáhl na území ČR příjmů z nájmu a podíl na zisku. Stejně jako v druhém příkladu bylo nutné provádět zajištění daně a u srážkové daně z podílu na zisku musela být použita vyšší sazba, než je běžná. Navíc nemají právo odečíst od daně slevu na poplatníka ani daňový bonus na dítě. V součtu tato ustanovení rezidenty třetích zemí velmi znevýhodňují, zvláště pokud nejsou uzavřeny SZDZ, ve kterých by bylo možné některá ustanovení zmírnit.

Autorka navrhuje uvést na stránky české finanční správy vypočtené praktické příklady životních situací včetně vyplnění daňových přiznání, a to včetně případů daňových nerezidentů. Myslí si, že by to určitě přilákalo další podnikatele ze zahraničí, kteří by měli lepší představu o českém daňovém systému.

Dle autorčina názoru by bylo velmi efektivní stanovit stejnou rovnou sazbu daně a jednotnou legislativu zdaňování alespoň pro všechny státy Evropské Unie. Problematika mezinárodního zdanění by tak byla značně usnadněna. Avšak prakticky a hlavně administrativně by to bylo určitě velmi náročné, jelikož by musely souhlasit všechny státy. Navíc je v každém státě také jiná životní úroveň a výše průměrných příjmů, což je spjato s vlivem na státní rozpočty a dopady na následné přerozdělování. Musela by být tedy stanovena progresivní sazba daně, čímž by se tyto rozdíly z části srovnaly. Od roku 2004 se však již objevují návrhy směrnic o sjednocení alespoň základu daně u korporací. Jak a kdy se však státy nakonec dohodnou, je otázkou budoucnosti.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] KOLDINSKÁ, K., H. Ch. SCHEU a M. ŠTEFKO. *Sociální integrace cizinců*. Praha: Auditorium, 2016. 350 s. ISBN 978-80-87284-60-5.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
- [3] OECD. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze*: 17. července 2008. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
- [4] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [6] SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 185 s. ISBN 978-80-7357-677-6.
- [7] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [8] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.
- [9] VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v České republice*. 4.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-285-6.

Další zdroje

- [10] Pokyn GFŘ D-23 o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů.
- [11] Pokyn GFŘ D-154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1. písm. c) zákona o daních z příjmů.
- [12] Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Pokyn GFŘ D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.
- [14] Pokyn GFŘ D-330, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

- [15] Pokyn GFŘ D–36 ke stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2017 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2017.
- [16] Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka mezinárodních smluv České republiky*. 2003, částka 45, s. 5234-5244. Dostupná také z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>. ISSN 1801-0393.
- [17] Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1996, částka 84, s. 3583-3591. Dostupná také z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>. ISSN 1211-1244.
- [18] Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1999, částka 106, s. 7406-7446. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
- [19] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 87, s. 2160-. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2809. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
- [21] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3474-3491. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
- [22] Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů v znení neskorších predpisov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, částka 243, s. 1-184. Dostupný také z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2003/595/20180401>
- [23] Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4104. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Internetové a ostatní zdroje

- [24] BRYCHTA, K., V. SOJKA a P. SVIRÁK. Zdaňování příjmů daňových rezidentů – metody zamezení dvojího zdanění a jejich aplikace (úvod do problematiky). In: *dauc.cz*. [online]. 2015-04-30 [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=52607&rez=0&q=mezin%C3%A1rodn%C3%AD%20%26%20zdan%C4%9Bn%C3%AD%20%26%20p%C5%99%C3%ADjm%C5%AF>
- [25] BusinessInfo.cz. [online]. [cit. 2018-02-20]. Dostupné z: www.businessinfo.cz
- [26] CÍSAŘOVSKÁ, Daniela. Novinky ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění – 2. část. In: *fucik.cz*. [online]. 2017-03-09 [cit. 2018-02-11]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/novinky-ve-smlouvach-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-2-cast/>
- [27] DĚRGEL, Martin. Zajištění daně z příjmů nerezidentů. In: *dauc.cz*. [online]. 2015-10-27 [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=161696&rez=0&q=zdaneni%20%26%20nerezidentu>
- [28] DĚRGEL, Martin. Zdanění nerezidentů je často úkolem plátce příjmu. In: *portal.pohoda.cz*. [online]. 2016-11-14 [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zdaneni-nerezidentu-v-cr-je-casto-ukolem-platce-pr/>
- [29] DĚRGEL, Martin. Zdaňování příjmů ze zahraničí. In: *dauc.cz*. [online]. 2016-02-25 [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=167778&rez=0&q=Zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20p%C5%99%C3%ADjm%C5%AF%20ze%20zahrani%C4%8D%C3%AD&well=danarionline>
- [30] FUČÍK&PARTNEŘI. Stálá provozovna – definice, vznik, zdanění – 1. díl. In: *fucik.cz*. [online]. 2010-11-13 [cit. 2017-04-24]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/stala-provozovna-definice-vznik-zdaneni-1-dil/>
- [31] Ministerstvo financí České republiky. [online]. [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: www.mfcr.cz
- [32] NERUDOVÁ, Danuše. Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí. In: *dauc.cz*. [online]. 2007-04-01 [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=89946&rez=0&q=metody%20%26%20dvoj%C3%ADho%20%26%20zdan%C4%9Bn%C3%AD>
- [33] OECD. [online]. [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: www.oecd.org
- [34] ZIKA, Martin. Daň z příjmů 2006: přehled nejvýznamnějších změn. In: *peníze.cz*. [online]. 2007-02-01 [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/dane/18625-dan-z-prijmu-2006-prehled-nejvyznamnejsichzmen>

- [35] ZÍKA, Václav. Stav mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění v České republice. In: *dauc.cz*. [online]. 2016-02-18 [cit. 2018-02-11]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=167730&rez=0&q=Smlouvy%20%26%20o%20%26%20zamezen%C3%AD%20%26%20dvoj%C3%ADmu%20%26%20zdan%C4%9Bn%C3%AD%20%26%20umo%C5%BE%C5%88uj%C3%AD%20%26%20neform%C3%A1ln%C3%AD%20%26%20%C5%99e%C5%A1en%C3%AD%20%26%20spor%C5%AF>

Seznam zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
JAR	Jihoafrická republika
KLDR	Korejská lidově demokratická republika
MS OECD	Modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
SAE	Spojené arabské emiráty
SR	Slovenská republika
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
USA	Spojené státy americké
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDP SR	Zákon o daních z příjmů Slovenské republiky

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018

.....*Jurčagová*.....

Bc. Petra Jurčagová

Seznam příloh

Příloha č. 1	Přehled uzavřených smluv o zamezení dvojímu zdanění
Příloha č. 2	Daňové přiznání podávané v ČR – Jan Myška
Příloha č. 3	Daňové přiznání podávané ve SR – Jan Myška
Příloha č. 4	Potvrzení o zaplacení daně z příjmů – Jan Myška
Příloha č. 5	Daňové přiznání podávané v ČR – Alena Krásová
Příloha č. 6	Daňové přiznání podávané v ČR – Mano Fazil
Příloha č. 7	Hlášení plátce daně o provedení srážky zajištění daně – Mano Fazil
Příloha č. 8	Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou – Mano Fazil